



**Marco André
Resende da Cruz**

O Sistema Fiscal Português nos Anos 80

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

O Júri

Presidente

Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo

Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Orientador

Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Arguente

Doutor José Manuel Matos de Carvalho

Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Palavras-chave

Administração Fiscal (AF); Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC); Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS); Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); Reforma Fiscal; Sistema Fiscal.

Resumo

O tema desta dissertação tem a ver com o sistema fiscal português nos anos oitenta. A fiscalidade portuguesa sofreu, na década de oitenta, importantes transformações ao nível da tributação, quer do consumo, quer do rendimento.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia em 1986, surgiu, no campo da tributação do consumo, o Imposto sobre o Valor Acrescentado em substituição do Imposto de Transacções. O nosso sistema fiscal deixou de contar com um imposto monofásico, incapaz de gerar as receitas desejadas, excessivamente concentrado no estágio do grossista e com pouca apetência para tributar os serviços, e passou a contar com um imposto, plurifásico, gerador de um excelente nível de receitas e com um âmbito de incidência bastante mais alargado.

Depois de concretizada a reforma da tributação do consumo procedeu-se, nos finais dos anos oitenta, à reforma da tributação do rendimento, tendo sido criados o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Com o surgimento destes dois impostos sobre o rendimento procedeu-se à substituição do sistema cedular misto que vinha sendo praticado pela fórmula de tributação tendencialmente unitária do rendimento.

A criação do Imposto sobre o Valor Acrescentado e dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Colectivas representou uma viragem histórica na fiscalidade portuguesa, de tal forma, que ainda hoje se assumem como os principais impostos do nosso sistema fiscal e os que mais contribuem para as receitas do Estado Português.

Keywords

Fiscal Administration; Corporate Income Tax (IRC); Personal Income Tax (IRS); Value Added Tax (VAT); Fiscal Reform; Fiscal System.

Abstract

The subject matter of this dissertation concerns the Portuguese fiscal system during the 80's where there were important transformations in consumer and income taxation procedures.

With the admission of Portugal into the European Economic Community in 1986, the VAT substituted the so-called Transaction Tax and began to make part of Portuguese consumers' taxation system.

Our fiscal system stopped having a monophase tax which was unable to obtain the desired income as it was too concentrated on the wholesale dealer's field and not so much on services, and started to have a pluriphase tax, this time with high probabilities of getting an excellent income standard with an extended incidence scope.

After accomplishing the revision of the consumption taxation, it was time to implement a similar adjustment on income, and that took place by the end of the 80's with the creation of the Corporate Income Tax and Personal Income Tax. The appearance of these two taxes on the income brought in the replacement of the compound system which had been practised by the rule of taxation mainly towards the unitary income.

The creation of the VAT, the Corporate Income Tax and the Personal Income Tax represented a landmark in Portuguese fiscal supervision in a way that, even today, these two kinds of taxation are stated as being the main taxation tools of our fiscal system as well as the ones which most contributed to the income of Portuguese Government.

ÍNDICE

Lista de Abreviaturas	III
1 – Introdução	1
2 – Sistema Fiscal	4
2.1 – Conceito	4
2.2 – Estrutura de um Sistema Fiscal	6
2.2.1 – O Imposto	7
2.2.2 – A Contribuição Especial	7
2.2.3 – A Taxa	8
3 – A Reforma Fiscal nos Anos Sessenta	9
3.1 – Antecedentes da Reforma	9
3.1.1 – A Reforma de 1922	9
3.1.2 – A Reforma de 1929	10
3.2 – A Reforma Fiscal de 1958 – 1965	12
3.2.1 – Objectivos e Principais Linhas da Reforma	12
3.2.2 – Estrutura do Sistema de Tributação	13
3.2.3 – Consequências da sua Aplicação	16
4 – O Sistema Fiscal Português nos Anos Oitenta	19
4.1 – Introdução	19
4.2 – A Reforma de 1984 – Imposto de Transacções (IT) / Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA)	20
4.2.1 – Princípios Gerais do IVA	25
4.2.1.1 – Introdução	25
4.2.1.2 – Características do IVA	26

4.2.1.3 – O Código do IVA (CIVA)	29
4.3 – A Reforma Fiscal de 1988 / 1989 – Rendimento	31
4.3.1 – As Causas da Reforma	31
4.3.2 – As Principais Linhas da Reforma	33
4.3.3 – O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)	37
4.3.3.1 – Introdução	37
4.3.3.2 – O Código do IRS (CIRS)	39
4.3.3.2.1 – Incidência	39
4.3.3.2.2 – Determinação do Rendimento Colectável	43
4.3.3.2.3 – Taxas	45
4.3.3.2.4 – Obrigações do Contribuinte	46
4.3.3.2.5 – Garantias do Contribuinte	48
4.3.4 – O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC)	49
4.3.4.1 – Introdução	49
4.3.4.2 – O Código do IRC (CIRC)	50
4.3.4.2.1 – Incidência	51
4.3.4.2.2 – Isenções	53
4.3.4.2.3 – Determinação da Matéria Colectável	54
4.3.4.2.4 – Taxas	55
4.3.4.2.5 – Obrigações do Contribuinte	56
4.3.4.2.6 – Garantias do Contribuinte	61
4.3.5 – Problemas da Reforma Fiscal	61
5 – Conclusão	66
Bibliografia	69

LISTA DE ABREVIATURAS

AF	Administração Fiscal
AR	Assembleia da República
CA	Contribuição Autárquica
CCA	Código da Contribuição Autárquica
CEE	Comunidade Económica Europeia
CI	Contribuição Industrial
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CP	Contribuição Predial
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CRF	Comissão da Reforma Fiscal
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direcção Geral das Contribuições e Impostos
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EM	Estados Membros
FMI	Fundo Monetário Internacional
IC	Imposto de Capitais
IIA	Imposto sobre a Indústria Agrícola
INCM	Imprensa Nacional Casa da Moeda
IP	Imposto Profissional
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IT	Imposto de Transacções
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RNPC	Registo Nacional de Pessoas Colectivas

1 - INTRODUÇÃO

Os impostos são a essência de qualquer sistema fiscal. Representam uma das principais fontes de financiamento da estrutura dos Estados. Os impostos são prestações devidas pelos cidadãos ao Estado, não tendo qualquer carácter punitivo ou contratual.

No sistema fiscal português a existência dos impostos é plenamente justificada pela necessidade do Estado angariar receitas que permitam fazer face às despesas públicas e, desta forma, cumprir o objectivo que a Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1976, no seu artigo 106.º, consagrava como fundamental para um sistema fiscal, isto é, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Um sistema fiscal, em regra, deve ser simples de compreender, de aplicar e de cumprir, com regras e procedimentos transparentes e de incentivo à participação activa do contribuinte no cumprimento das suas obrigações fiscais.

A simplicidade é algo desejada por todos, pelo que a simplificação das relações entre o contribuinte e a Administração Fiscal (AF) é um objectivo que, com maior ou menor dificuldade, deve ser atingido.

A simplicidade na interpretação e aplicação dos impostos e a estabilidade da lei fiscal são extremamente importantes. No entanto, muitas vezes para se conseguir atingir a simplicidade, a estabilidade e o desenvolvimento económico desejado é necessário mudar, renovar e adaptar a lei fiscal às novas realidades.

Ao longo do século XX o sistema fiscal português foi, pela acção das reformas fiscais, alvo de diversas mudanças.

As reformas fiscais mais relevantes começaram em 1922 com a sistematização jurídica das normas reguladoras dos principais impostos exigidos pelo Estado aos cidadãos e com a criação de um imposto global e pessoal para tributar a totalidade dos rendimentos reais dos contribuintes. No entanto, a incompatibilidade verificada entre o nível de desenvolvimento do país e as exigências de uma fiscalidade evoluída condenou esta reforma ao fracasso.

Em 1929 surgiu uma nova reforma, que suspendeu a tributação pelo rendimento real dos contribuintes e instituiu a tributação pelo rendimento normal. A cedularização do sistema fiscal foi a nota dominante desta reforma, que, inclusive, se manteve na reforma seguinte.

Nos anos sessenta, e para responder essencialmente às necessidades do desenvolvimento industrial, foram introduzidas novas alterações no sistema fiscal português. Defendendo a ideia de que a tributação deveria atingir rendimentos reais e não rendimentos normais, como a anterior preconizava, esta reforma focalizou-se nos impostos sobre o rendimento, tendo sido definido como objectivo, a criação de um imposto único e pessoal. Apesar desta intenção, o sistema que resultou foi um sistema misto constituído por um conjunto de impostos reais parcelares.

Entre os anos sessenta e os anos oitenta ocorreram algumas modificações na generalidade dos impostos existentes. Porém, foi durante a década de oitenta que se verificaram as grandes alterações no nosso sistema fiscal e que determinaram o actual sistema fiscal.

A reforma nos anos oitenta teve o seu início com o pedido de adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE). As exigências feitas pela Comunidade aos Estados Membros (EM) através da 6.^a Directiva (1977)¹ levaram a uma reestruturação do sistema fiscal português, nomeadamente na tributação da despesa, tendo sido criado o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em substituição do Imposto sobre Transacções (IT).

Depois das profundas mudanças no campo da tributação da despesa surgem em 1988 grandes alterações no campo da tributação do rendimento.

A Reforma Fiscal de 1988 instituiu, entre outros, dois impostos sobre o rendimento, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). O IRS surgiu com o objectivo de tributar, de uma forma global e personalizada, o rendimento das pessoas singulares enquanto que o IRC tinha como objectivo tributar o lucro real das pessoas colectivas.

Com esta reforma pretendeu-se melhorar a eficiência económica, a realização da justiça social e a simplificação no cumprimento dos deveres tributários.

Como as alterações verificadas no final dos anos oitenta foram tão marcantes e determinantes no actual sistema fiscal português pensamos ser importante fazermos a sua

¹ “Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

As instâncias europeias suprimem os controlos fiscais nas fronteiras internas relativamente a todas as operações efectuadas entre os Estados-Membros, aproximam as taxas do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dos Estados-Membros e estabelecem um período transitório, com uma duração limitada, a fim de facilitar a passagem para o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre os Estados-Membros.”

análise. De facto, esta reforma fiscal representou uma viragem histórica na fiscalidade em Portugal.

Assim, o objectivo concreto deste estudo é a caracterização do Sistema Fiscal Português nos anos oitenta. No entanto, ao longo do mesmo serão caracterizadas as diversas reformas que aconteceram antes dessa época e que, de certa forma, contribuíram para as grandes alterações que ocorreram nesse período.

Desta forma, este trabalho está organizado em cinco capítulos.

Começa com a presente introdução, na qual são fornecidas as principais linhas do estudo e se faz uma descrição sumária dos diversos capítulos da tese.

O capítulo 2 apresenta o conceito e as principais características de um sistema fiscal bem como as componentes da sua estrutura, o imposto, a contribuição especial e a taxa.

No capítulo 3, procedemos à caracterização não só dos aspectos mais relevantes da reforma que ocorreu nos anos sessenta como também fazemos referência a reformas anteriores a esta, tais como, as reformas fiscais de 1922 e 1929.

O capítulo 4 destina-se a abordar tanto o imposto criado no âmbito da reforma da tributação da despesa, o IVA, como os dois impostos sobre o rendimento que resultaram da reforma de 1988/89, o IRS e o IRC. Na parte final deste capítulo referimos alguns aspectos menos conseguidos desta reforma.

Por último faremos, no capítulo 5, a conclusão do nosso trabalho onde se apresentarão as principais ideias que foram expostas ao longo da tese e se tecerão algumas considerações sobre a reforma dos anos oitenta, nomeadamente, as suas limitações.

2 - SISTEMA FISCAL

2.1 - CONCEITO

Como definição de Sistema Fiscal, citamos o artigo 103.º da CRP² que no seu n.º 1 estabelece que o “*sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*”. No mesmo artigo e face aos objectivos do sistema fiscal tal como é definido no n.º 1, a CRP reconhece ainda a necessidade de, através da lei, criar a figura do imposto, como elemento essencial na estrutura de um sistema fiscal.

O conjunto dos impostos criados, a interacção entre os mesmos e a coerência com os objectivos para os quais foram criados, constituem a noção clássica de sistema fiscal.

Numa perspectiva mais dinâmica e adaptada à realidade política, económica e social, um sistema fiscal não é mais do que o resultado da necessidade do Estado angariar receitas e do direito do contribuinte não ver o seu património devassado para além do que a lei prevê, e que, indirectamente, foi por ele autorizado através dos seus representantes na Assembleia da República (AR), no caso português. Esta é uma perspectiva mais abrangente centrada nas relações dinâmicas que ocorrem entre os elementos de um sistema fiscal e entre este e outros sistemas como sejam o político, o económico e o social.

De acordo com Pereira (2007) esta perspectiva mais dinâmica permite identificar quatro níveis complementares de análise de um sistema fiscal: normativo, económico, organizacional e sociológico.

Assim, segundo o mesmo autor, o nível normativo abarca a legislação que regula as matérias relacionadas com o imposto, constituindo um subsistema do sistema legislativo geral. Dada a sua especificidade, o direito fiscal é o ramo de direito que melhor legisla estas matérias.

No nível económico estudam-se as relações que se estabelecem entre os impostos implementados no sistema fiscal e o sistema económico. A realidade económica influencia

² A Assembleia da República no exercício dos seus poderes de revisão constitucional tem, ao longo dos anos, procedido a diversas revisões da Constituição. A última aconteceu em 2005 tendo sido publicada no Diário da República, 1.ª Série A, n.º 155, a Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto aprovando a Sétima Revisão Constitucional, ou seja, a actual Constituição da República Portuguesa

e é influenciada pelos impostos, de tal forma que a política fiscal é um importante instrumento de política económica.

No nível organizacional concentram-se os serviços centrais, regionais ou locais designados por Administração Pública, aos quais cabe a tarefa de administrar os impostos. Neste nível inclui-se ainda a análise da estrutura e funcionamento dos tribunais fiscais, que apesar de pertencerem ao sistema judicial, são fundamentais para garantir a eficácia de qualquer sistema fiscal.

Por último surge o nível sociológico, que na nossa opinião assume cada vez mais importância. O sucesso e a eficácia de um imposto e o grau de aceitação de um sistema fiscal por parte dos indivíduos de uma determinada sociedade pode depender do nível e qualidade dos estudos realizados aos factores sociais que determinam o comportamento dos indivíduos.

De acordo com Barros (s.d.) um sistema fiscal deve possuir como características desejáveis as a seguir referidas:

- Não distorção das preferências: o sistema fiscal não deve interferir na aplicação de recursos, não devendo alterar as escolhas dos indivíduos (escolhas entre bens e serviços, entre consumo presente e consumo futuro ou escolha entre lazer e trabalho).
- Simplicidade administrativa: a minimização dos custos deve ser uma das preocupações na concepção de qualquer sistema fiscal, tanto dos associados ao funcionamento do sistema fiscal como dos custos indirectos.
- Flexibilidade: o sistema fiscal deve-se moldar à conjuntura económica. Os impostos e as respectivas taxas devem ser manipuláveis de acordo com os objectivos de política económica e adaptarem-se à evolução da conjuntura³.

³ Por exemplo, no período de recessão, a política fiscal deve contribuir para relançar a procura através da redução dos impostos. Em períodos de expansão a política fiscal deve contribuir para conter a procura e evitar a inflação através do aumento dos impostos.

- Responsabilidade política: o sistema fiscal para além de reflectir as preferências individuais manifestadas através de eleições deve também ser transparente, isto é, deve ser concebido de forma a que todos os indivíduos saibam o montante de imposto a pagar.
- Justiça e equidade: o sistema fiscal deve ser justo e equitativo de forma a que cada indivíduo pague a proporção justa das despesas públicas.

2.2 – ESTRUTURA DE UM SISTEMA FISCAL

Se um sistema fiscal deve possuir as características acabadas de referir, deverá, também, observar os princípios da neutralidade, da equidade, da não discriminação, da territorialidade, da residência, da transparência, da reciprocidade, da simplicidade, da nacionalidade e da eficiência.

O imposto é, sem dúvida, a base de um sistema fiscal, inserindo-se na categoria das receitas tributárias. Estas são prestações devidas pelo contribuinte ao Estado ou a qualquer outra entidade de Direito Público, não tendo qualquer carácter punitivo ou contratual e que têm como fundamento a existência de um dever geral dos cidadãos em participar na cobertura das necessidades públicas. Assim, as contribuições ou tributos não são mais do que prestações pecuniárias devidas pelos contribuintes a entidades públicas com a finalidade de satisfação das necessidades financeiras do Estado.

Em Portugal e actualmente, a Lei Geral Tributária (LGT)⁴, no seu artigo 4.º, distingue como receitas tributárias o imposto, a contribuição especial e a taxa, o que nos leva a fazer uma breve caracterização dos mesmos.

⁴ A LGT regula as relações jurídico-tributárias (relações estabelecidas entre a administração tributária e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas) sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna ou em legislação especial.

2.2.1 – O IMPOSTO

Dos três tipos de receitas tributárias o imposto é sem dúvida a mais importante. Encontra-se submetido ao princípio da legalidade fiscal e deve ser criado por lei da AR.

De acordo com Pereira (2007), o imposto é uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos.

O imposto insere-se numa relação obrigacional entre o Estado enquanto sujeito activo e o contribuinte enquanto sujeito passivo.

A coercibilidade é uma característica que se encontra traduzida na própria denominação de imposto e com ela pretende-se evidenciar que a obrigação do imposto é estabelecida na lei ou por força da lei passando a mesma a ser exigida independentemente da vontade do contribuinte. O contribuinte encontra-se obrigado ao pagamento da prestação, sem que daí obtenha qualquer contraprestação por parte do Estado.

A unilateralidade é um dos aspectos que permite distinguir imposto de taxa pois, ao contrário do imposto, a taxa é bilateral uma vez que o contribuinte paga a prestação mas obtém algo em troca.

A definitividade é outra das características dos tributos ou contribuições em geral. O imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas e quando é exigido não é devolvido. Quando existem devoluções ou restituições por parte do Estado significa que houve uma tributação indevida ou o pagamento de uma importância superior à devida.

Não tem carácter sancionatório e é um importante instrumento de política económica, nomeadamente no que se refere à redistribuição do rendimento e da riqueza, à regulação conjuntural e ao desenvolvimento económico.

2.2.2 – A CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL

A LGT no seu artigo 4.º, n.º 3 estipula que as contribuições especiais “ *assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no*

especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.”

As contribuições especiais são impostos, e o facto de assentarem numa regra de equivalência não as retira desse âmbito. Ao mesmo tempo, não podem ser classificadas como taxas uma vez que o benefício que o sujeito consegue é apenas indirecto, não sendo considerado um serviço público.

Outro aspecto que nos permite classificar as contribuições especiais como imposto, reside no facto de independentemente do sujeito ter ou não realizado a mais-valia, ou de não ter ocorrido um aumento do valor do seu bem, é obrigado a pagar a contribuição especial.

2.2.3 – A TAXA

A taxa, à semelhança do imposto, é uma das principais receitas do Estado, assumindo um papel de extrema importância no financiamento do sector público.

As taxas não são mais do que prestações estabelecidas pela lei a favor de uma pessoa colectiva de direito público⁵ como retribuição de serviços individualmente prestados pela utilização de bens do domínio público ou pela remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

O elemento que melhor caracteriza uma taxa é a sua bilateralidade, ou seja, o sujeito passivo ao pagar uma taxa, obtém em troca uma contraprestação por parte do sujeito activo.

Economicamente, a equivalência exacta entre o quantitativo da taxa e o custo da contraprestação recebida é difícil de acontecer uma vez que não existe um mercado que exprima exactamente o seu valor. No entanto, o que importa é a chamada equivalência jurídica (prestação e contraprestação).

⁵ Não apenas entidades públicas como também outras entidades que prossigam funções públicas, nos termos legais.

3 – A REFORMA FISCAL NOS ANOS SESSENTA

3.1 – ANTECEDENTES DA REFORMA

3.1.1 – A REFORMA DE 1922

Antes de se proceder à análise das transformações ocorridas na década de sessenta e que irão ter repercussões na reforma de 1988 que pretendemos estudar importa referir que foi em 1922 com a publicação da Lei n.º 1368, de 21 de Setembro, que se começou a falar verdadeiramente no sistema fiscal português. Com a publicação desta lei, as normas reguladoras da incidência, a liquidação e cobrança dos impostos deixaram de ser avulsas e dispersas e passaram a estar sistematizadas juridicamente.

Para tributar a generalidade das transacções das empresas foi criado o imposto sobre o valor das transacções que, sendo cumulativo, incidia sobre todas as fases do circuito de mercadorias.

Com esta lei pretendeu-se ainda criar um imposto global e pessoal que tributasse a totalidade dos rendimentos, em vez de gerar grandes vazios como o que acontecia com o sistema em vigor até então. O dito imposto incidia sobre o rendimento de todas as pessoas singulares que residissem habitualmente em Portugal, abrangendo a totalidade dos rendimentos do contribuinte e do agregado familiar que com ele vivesse.

No plano das aplicações de capitais aparece o imposto sobre a aplicação de capitais que veio substituir a contribuição de juros e tributar o lucro dos sócios ou dos titulares de capitais aplicados nas empresas.

No âmbito da contribuição predial e industrial surgiram algumas alterações.

No entanto, esta reforma traduziu-se num verdadeiro fracasso. As estruturas orgânicas não estavam minimamente preparadas para receberem um sistema mais evoluído em que o contribuinte, pela primeira vez, era chamado a participar, através da declaração de rendimentos no acto tributário, e em que o agente da Administração Fiscal via reduzida, de uma forma substancial, a sua autoridade e o seu poder de intervenção no processo.

Face à desorganização do sistema, à excessiva carga fiscal e à incapacidade da AF para controlar e punir os contribuintes em falta, rapidamente se chegou à conclusão que a

solução passaria por uma nova reforma mais consentânea com as estruturas administrativas existentes.

3.1.2 – A REFORMA DE 1929

Em 1929 surge assim uma nova reforma. Com esta reforma pretendeu-se salvar as frágeis finanças públicas, reestruturar os serviços tributários e toda a administração pública e instituir um regime de tributação de rendimentos normais.

Abandonou-se a tributação do rendimento real, anteriormente utilizada e optou-se pela tributação do rendimento normal. Havia, desta forma, garantia de receitas para a AF, uma vez que estas não dependiam das oscilações conjunturais, nem dos resultados da actividade produtiva mas sim dos critérios de normalidade⁶.

Apesar de algumas vantagens da tributação do rendimento normal, convém também referir os inegáveis inconvenientes, como sejam, a arbitrariedade na sua avaliação, a dificuldade de atingir a tão desejada pessoalização tributária do sistema e a insensibilidade à conjuntura económica.

A arbitrariedade resulta do facto do cálculo do rendimento normal se basear em critérios gerais definidos pela lei não atendendo ao rendimento do contribuinte, provocando graves distorções e consequentes injustiças⁷.

O rendimento global calculava-se através da soma dos rendimentos sujeitos aos impostos parcelares, igualmente normais, pelo que o rendimento global determinado a cada contribuinte raramente se aproximava do seu rendimento real.

Apesar da tributação pelo rendimento normal garantir à AF alguma estabilidade ao nível das receitas, a carga fiscal tornava-se insensível ao ciclo económico.

Toda a estrutura fiscal assentou, portanto, na continuidade do regime de impostos parcelares, individualizados, de natureza real, incidentes sobre os rendimentos normais da

⁶ Este tipo de tributação funcionou como um estímulo para as empresas mais dinâmicas. Se uma empresa auferisse rendimentos inferiores aos normais a respectiva gestão era penalizada uma vez que a empresa pagava impostos sobre rendimentos superiores aos que efectivamente obtinha. Se, pelo contrário, a empresa auferisse rendimentos superiores aos normais, a respectiva gestão era premiada porque a parte desses rendimentos superior ao rendimento normal não era tributada.

⁷ Duas sociedades ou indivíduos com um rendimento real idêntico podiam suportar cargas fiscais bastante diferentes pelo simples facto de terem sido diferentes os factores considerados na determinação do rendimento tributável normal.

terra, do trabalho, do capital e da empresa e na criação de um imposto complementar, de sobreposição, de tendência personalizadora. Este imposto tinha uma função correctiva das insuficiências das tributações parcelares. O imposto complementar era a imagem da pessoalização do sistema na medida em que incidia sobre o rendimento global e era progressivo. Esta característica aproximava-o bastante do conceito de imposto pessoal.

Esta reforma visou a simplificação do sistema e não diminuir a receita dos impostos nem alterá-lo significativamente. Procurou evitar, na medida do possível, a dupla tributação, facilitar a determinação antecipada da matéria colectável e a sua eventual remoção pelo aumento da actividade produtiva do contribuinte, dotar o sistema de simplicidade para o contribuinte e AF e criar garantias para os contribuintes.

Apesar disto, e de acordo com Faveiro (1986), esta reforma foi considerada injusta devido à pesada tributação dos baixos rendimentos e à falta de tributação dos rendimentos que estavam acima dos considerados normais. Foi, igualmente, considerada inconveniente pela estagnação que provocou nas estruturas de base, nas técnicas tributárias, nas mentalidades e nos hábitos.

É importante referir que esta reforma foi qualificada como provisória e emergente, uma vez que estaria em vigor até à retoma do equilíbrio das finanças públicas. No entanto, a comodidade governativa e administrativa suportada pela garantia de que a arrecadação de receitas provenientes dos impostos se mantinha, independentemente das oscilações conjunturais, impediu que tal propósito viesse a ser concretizado. Assim, durante cerca de trinta anos o sistema fiscal português viveu desta comodidade e só na década de sessenta é que voltou a ser objecto de uma reforma.

3.2 – A REFORMA FISCAL DE 1958 – 1965

3.2.1 – OBJECTIVOS E PRINCIPAIS LINHAS DA REFORMA

Em 1957 foi criada uma comissão denominada por Comissão da Reforma Fiscal (CRF) com o intuito de desenvolver uma série de trabalhos preparatórios. Como resultado desses trabalhos surgiram sete projectos de diplomas, sucessivamente entregues ao Governo desde 1958 até 1963, e que, com pequenos ajustamentos, o Governo foi publicando como códigos dos respectivos impostos.

Esta reforma foi, durante anos, cuidadosamente estudada e preparada pelos mais variados técnicos e especialistas fiscais. Assente na ideia de que o sistema fiscal devia atingir rendimentos reais e não rendimentos normais, como anteriormente, foram delineados uma série de objectivos para esta reforma. A melhoria dos níveis de justiça fiscal, o aumento e reforço das garantias dos contribuintes, a melhoria das relações entre o contribuinte e a AF, o combate à evasão fiscal, a eliminação dos casos de dupla tributação, a adaptação às novas condições económicas do país, o estímulo ao desenvolvimento económico e adequação às variações conjunturais foram os seus objectivos.

A reforma atingiu principalmente a esfera dos impostos sobre o rendimento com a finalidade da criação de um imposto único, pessoal, com eliminação das tributações reais parcelares. No entanto, para que o mesmo fosse plenamente atingido era necessário preparar as estruturas da AF e dos contribuintes, algo que não tinha sido conseguido na reforma anterior e que se adivinhava extremamente difícil de concretizar.

Era indispensável desenvolver a prática contabilística nas empresas, formar gestores públicos e privados, desenvolver métodos de apuramento de rendimentos, desenvolver a consciência cívica, eliminar preconceitos, aumentar a preparação científica e técnica dos administradores, para que, quando o imposto pessoal do rendimento fosse instituído atingisse o sucesso que se esperava. Ainda de acordo com Faveiro (1986) a institucionalização do imposto pessoal de rendimento era, portanto, um objectivo de futuro uma vez que em primeiro lugar era necessário preparar as estruturas de base, avaliar a capacidade tributária do país, estudar e definir os objectivos finais do sistema de tributação pessoal e os princípios de uma política tributária do país, ou seja, promover a transposição segura e faseada de um sistema para o outro.

3.2.2 – ESTRUTURA DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO

Aquando da preparação da reforma e na procura das melhores soluções técnicas, a Comissão da Reforma Fiscal deparou-se com duas questões. A primeira, dizia respeito ao número de impostos que deveriam vigorar (um ou vários impostos) e a segunda, ao método de apuramento da base tributável (rendimento normal versus rendimento real).

Relativamente à primeira questão e apesar de um dos objectivos delineados para esta reforma ter sido a instituição de um imposto único sobre o rendimento, revestido de simplicidade e clareza, cedo se percebeu que este, seria um objectivo de futuro e não imediato e que o mais indicado naquele momento seria manter o sistema dos impostos parcelares. De facto, o imposto único não levava em linha de conta a origem dos rendimentos. Era o mesmo imposto, com a mesma taxa ou escala de taxas, sobre os lucros das empresas, fossem industriais ou agrícolas, sobre os salários dos trabalhadores, sobre as rendas e sobre os juros dos proprietários. Igualmente, proporcionava à AF receitas inferiores àsquelas que os impostos parcelares podiam proporcionar, uma vez que a propensão dos contribuintes para a fraude e fuga fiscal era maior se a carga fiscal se concentrasse num único imposto em vez de estar distribuída por vários impostos.

Tendo-se optado por um sistema misto de impostos parcelares e de um complementar, procurou-se estabelecer neles, e entre eles, um cuidado equilíbrio na distribuição das taxas, de forma a discriminar, consoante a função social, as várias espécies de rendimento segundo a natureza das fontes e a sua participação no desenvolvimento económico.

Relativamente à segunda questão, a opção recaiu sobre adopção do rendimento real como forma de apuramento da matéria colectável. Os inconvenientes apontados à tributação do rendimento normal, atrás referidos, tornaram a opção pelo rendimento real como a mais desejável, apesar de, nos casos das rendas e dos lucros de certas entidades, nomeadamente das empresas agrícolas, se ter optado pela tributação dos rendimentos normais.

O sistema de tributação directa do rendimento foi, assim, constituído pelos seguintes impostos reais parcelares (Faveiro, 1986):

Imposto Profissional (IP) – Tributava os rendimentos do trabalho dependente e independente e admitia isenções que podiam ser de natureza real, quando respeitavam a rendimentos, ou de carácter pessoal, quando respeitavam a certas categorias.

Contribuição Industrial (CI) – Tributava o rendimento das empresas, expresso pelo lucro das actividades comerciais ou industriais.

Para efeitos de cálculo da matéria colectável, os contribuintes foram divididos em três grupos:

- Grupo A que compreendia as grandes empresas, com a matéria colectável a resultar do lucro apurado por via dos sistemas contabilísticos.
- Grupo B que incluía as entidades não enquadráveis nos grupos A e C e cuja matéria colectável resultava do lucro real presumido.
- Grupo C que englobava as pequenas empresas, com informação contabilística rudimentar e em que a tributação incidia sobre os lucros que podiam ter sido obtidos em condições normais.

Imposto de Capitais (IC) – Tributava os rendimentos provenientes da aplicação de capitais e dividia-se em duas secções:

- Secção A em que a cobrança do imposto se baseava na declaração apresentada pelo contribuinte e abrangia os juros dos empréstimos ou situações equiparadas.
- Secção B na qual a cobrança do imposto era efectuada por retenção na fonte e abrangia as remunerações ou rendimentos de capital aplicados.

Imposto sobre a Indústria Agrícola (IIA) – Tributava o lucro das explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias.

A matéria colectável era, à semelhança da CI, calculada com base na organização dos sistemas contabilísticos.

As explorações que respeitassem os requisitos a que estavam sujeitos os contribuintes do grupo A da CI eram tributadas com base no lucro real efectivo. As restantes explorações eram tributadas com base no lucro real presumido⁸.

Contribuição Predial (CP) – Tributava os rendimentos dos prédios rústicos e urbanos, assumindo, portanto, duas modalidades quanto à natureza das fontes do rendimento.

⁸ É importante distinguir lucro normal de lucro real presumido. O lucro normal representa o lucro que as empresas seriam capazes de obter em condições habituais (médias) de exploração. O lucro real presumido representa o lucro que se julga que obteriam atendendo às condições particulares que, num dado exercício, afectaram a sua actividade.

Imposto de Mais-Valias – Incidia sobre os ganhos realizados pela valorização de determinados bens.

A este conjunto de impostos juntou-se um imposto global de sobreposição designado por **Imposto Complementar**, que tinha como finalidade pessoalizar o sistema, suprimindo assim as lacunas que, neste aspecto, os impostos parcelares apresentavam.

As suas principais características prendiam-se com, a incidência sobre o rendimento global do qual se exceptuavam as mais-valias, a consagração da isenção do mínimo de existência e de deduções para encargos de família e a existência de uma estrutura de taxas progressivas. Era um imposto de sobreposição, porque com ele se pretendia completar o nível de tributação julgado adequado em relação aos vários rendimentos sujeitos aos impostos reais parcelares.

Estávamos assim, perante um regime misto, já que a tributação do rendimento se dividia numa cédula parcial de tributação em imposto real sobre o género de rendimento, qualificado segundo a natureza da fonte, e noutra global, de tributação complementar, através de um imposto pessoal de tributação da globalidade do rendimento das pessoas ou das sociedades.

Apesar do campo de actuação desta reforma ter sido essencialmente ao nível dos impostos sobre o rendimento surgiram, a par destes, outros impostos para tributar o consumo e o património, tais como o imposto de transacções, a sisa e o imposto sobre as sucessões e doações.

Imposto de Transacções (IT) – Incidia sobre as transacções de mercadorias realizadas por produtores ou grossistas, nomeadamente, a venda ou outra forma de transmissão onerosa de mercadorias, arrematação de bens da mesma natureza, importação, aplicação a uso próprio ou oferta e transferência para acções de venda a retalho. As prestações de serviços, que inicialmente estavam excluídas deste imposto, viriam mais tarde a ser tributadas se correspondessem a determinado tipo de serviços.

Tratava-se de um imposto monofásico uma vez que, incidia apenas por uma única vez em todo o circuito económico das mercadorias.

Apesar de ter sido um dos impostos que mais alterações foi sofrendo ao longo dos tempos, a sua substituição só viria a ocorrer na década de oitenta com a criação do IVA.

Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações – A sisa era um imposto real e incidia sobre as transmissões de bens imóveis a título oneroso.

Existe aqui uma semelhança com o IT, diferindo apenas quanto à qualidade dos bens tributados, pois no IT eram os móveis e neste imposto os imóveis.

Já o imposto sobre as sucessões e doações incidia sobre as transmissões patrimoniais a título gratuito, pretendendo-se desta forma tributar o enriquecimento do beneficiário fazendo incidir o imposto, a taxas progressivas, sobre o valor dos bens transmitidos.

Era um imposto de natureza mista uma vez que era real, quanto ao objecto de incidência, e pessoal, quanto à qualidade ou relação de parentesco existente entre as partes.

3.2.3 – CONSEQUÊNCIAS DA SUA APLICAÇÃO

A reforma que, após uma ligeira quebra de receitas, aumentou os rendimentos do Estado, pretendia, sem abandonar a tributação parcelar, adaptar o sistema fiscal a uma estrutura mais evoluída, tributando rendimentos subtraídos à incidência fiscal e racionalizar a tributação da despesa pela criação do IT.

As alterações legislativas e regulamentares que ocorreram em fases posteriores, a falta de reestruturação dos serviços e a opção por uma filosofia de certa forma diferente daquela que a Comissão tinha definido inicialmente acabaram por não permitir atingir muitos dos objectivos.

Em muitos casos optou-se por uma tributação normal enquanto que noutros se optou por uma sobrecarga dos rendimentos do trabalho em detrimento dos do capital.

O princípio da justiça fiscal foi desde logo travado pela manutenção de impostos reais parcelares sobre rendimentos normais, nomeadamente a contribuição predial.

Manteve-se a dupla tributação económica em relação aos lucros das empresas comerciais e industriais, quando distribuídos, ao tributá-los também como imposto de capitais, depois da contribuição industrial e antes do imposto complementar.

Verificou-se um agravamento excessivo das taxas progressivas com o intuito de redistribuir a riqueza e aumentar receitas. Este agravamento revelou-se, no entanto, um factor de ineficiência, fraude e evasão fiscal, com a agravante de se assistir a uma contínua deterioração da AF e a uma crescente lentidão da justiça fiscal.

Por tudo isto, facilmente se conclui que o sistema sofria de graves distorções, que por sua vez originavam grandes injustiças (Martins, 1999).

Entre as distorções destacam-se as a seguir referidas, que funcionaram como um entrave à evolução do sistema fiscal.

- Alteração da hierarquia das taxas, com os rendimentos do trabalho a passarem a suportar cargas fiscais superiores às de outros rendimentos, quando inicialmente seriam os menos tributados.
- Introdução da progressividade no imposto profissional e na contribuição industrial, com os rendimentos do trabalho a serem tributados por dois impostos progressivos, o imposto profissional e o imposto complementar. Quanto à CI, foi estabelecida uma determinada taxa aplicável aos lucros até certo montante e uma taxa mais elevada para os restantes.
- Diminuição das situações sujeitas à tributação pelos rendimentos reais, nomeadamente no âmbito da CI.
- Subtracção deliberada de certos rendimentos à tributação, destacando-se os rendimentos sujeitos ao imposto sobre a indústria agrícola, imposto que acabou por ser definitivamente suspenso.
- Não correcção, de uma forma sistemática, dos efeitos decorrentes da inflação, influenciando fortemente a tributação directa.
- Crescimento dos níveis de evasão e fraude fiscal, motivados pelo exagero da carga fiscal a que estavam sujeitos determinados rendimentos.
- Insuficiências da máquina fiscal a nível de recursos humanos e equipamentos, e alguma resistência por parte da AF para aceder às exigências da reforma.

De acordo com Ribeiro (1989), a reforma instituída na década de sessenta foi objecto de uma contra-reforma legislativa. Foram publicados alguns diplomas⁹ que, sem atacarem declaradamente os princípios da reforma fiscal, os negaram ou desvirtuaram.

A contra-reforma incidiu sobre pontos essenciais do sistema de tributação. Assim, foram adulterados os princípios de discriminação qualitativa dos rendimentos que tinham sido estabelecidos pela reforma, foram subtraídos ao imposto os lucros das explorações agrícolas e negou-se a contabilidade como base indispensável para a tributação dos contribuintes do grupo A da CI.

O sistema tributário com esta contra-reforma ficou não apenas abalado como também significativamente destruído. No entanto, o mesmo autor defende que as causas que o condenaram ao fracasso não foram as suas deficiências mas sim a adaptação pouco criteriosa dos impostos locais aos impostos do Estado, a reacção, sobretudo dos contribuintes mais influentes, ao imposto sobre a indústria agrícola e o não cumprimento da lei no que respeita ao exame das escritas¹⁰.

⁹ Os principais diplomas da contra-reforma legislativa foram, o Decreto-Lei n.º 45676 de 24 de Abril de 1964, o Decreto-Lei n.º 46496, de 18 de Agosto de 1965 e o Decreto-Lei n.º 48316, de 5 de Abril de 1968.

¹⁰ “Sim, não foi uma sua inadequada hierarquia de taxas, mas a adaptação, sem o devido critério, dos impostos locais aos impostos do Estado, que deturpou a discriminação dos rendimentos; como não foi uma sua inconsistente autonomização tributária dos lucros agrícolas, mas a forte reacção de alguns contribuintes, sobretudo os maiores e mais influentes, que levou à suspensão indefinida do imposto sobre a indústria agrícola; como não foi, ainda, uma sua ingénua confiança na contabilidade das empresas, mas o imperdoável não cumprimento da lei em matéria de exames à escrita, que desferiu o golpe no sistema da contribuição industrial – grupo A.” (Ribeiro, 1989, pág. 75).

4 – O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS NOS ANOS OITENTA

4.1 – INTRODUÇÃO

A análise que temos vindo a fazer à evolução do sistema fiscal português permite-nos dizer que, no período anterior à década de oitenta, o sistema de tributação directa do rendimento era um sistema de impostos parcelares a que acrescia um imposto complementar, de taxas progressivas, sobre o rendimento global.

A entrada em vigor da CRP, em 1976, veio de certa forma dar início à reestruturação do sistema fiscal português, consagrando uma série de soluções diferentes das que estavam implementadas até então no nosso sistema fiscal.

O artigo 106.º da CRP de 1976, no seu n.º 1, consagrava desde logo uma novidade que tinha a ver com os objectivos do sistema fiscal. A par da finalidade fiscal de satisfação das necessidades financeiras foi colocada uma extra-fiscal, de repartição dos rendimentos e da riqueza, com função redistributiva. A Constituição, para além de ter enunciado as finalidades do sistema fiscal definiu, também, a própria estrutura do sistema. No seu artigo 107.º eram referenciados os quatro impostos que seriam a base do sistema fiscal. Dois incidiam sobre o rendimento, sendo que um sobre o rendimento pessoal e outro sobre o rendimento das empresas. Outro incidia sobre o património, que era o imposto sobre sucessões e doações, e um quarto sobre o consumo.

As directivas da Constituição entravam em choque com o sistema de impostos vigentes até então. A repartição igualitária do rendimento e da riqueza passaram a ser um objectivo essencial do sistema. A referência expressa ao imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo e a tributação separada do rendimento das empresas apontavam para um sistema fiscal semelhante aos das modernas democracias industriais.

Naturalmente que, por tudo isto, se tornou necessário a implementação de uma reforma fiscal, que, só veio a entrar em vigor, alguns anos após a data de entrada da Constituição.

A integração de Portugal na CEE foi, sem dúvida, o acto que impulsionou a reforma do sistema fiscal português nos anos oitenta, que havia ficado esquecida desde a entrada em vigor da CRP. As exigências feitas pela Comunidade aos Estados Membros (EM), através

da 6.^a Directiva, implicavam uma reestruturação do sistema fiscal, nomeadamente na tributação da despesa. Assim, foi introduzido o IVA, por substituição do imposto sobre transacções, regulado pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986.

A reforma da tributação do rendimento esteve a cargo de uma Comissão da Reforma Fiscal e culminou no final dos anos oitenta com a criação do IRS e do IRC, que foram regulados, respectivamente, pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

No âmbito do património foi criado um imposto sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos designado por contribuição autárquica (CA). Por inerência, surgiu para o regular o Código da Contribuição Autárquica (CCA).

Os benefícios fiscais, que proliferavam no regime anterior, foram também objecto de reformulação, tendo sido publicado o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

4.2 – A REFORMA DE 1984 – IT / IVA

As disposições constantes no Tratado de Roma (1957), nomeadamente as respeitantes à política económica e monetária abriram caminho para a harmonização das legislações nacionais em matéria de impostos indirectos.

Em Abril de 1967, foram adoptadas pelo Conselho da Comunidade duas directivas, conjuntamente designadas por Primeira Directiva do IVA, que se revelaram de extrema importância para a aproximação das estruturas fiscais dos EM.

A Primeira Directiva do IVA continha os princípios gerais da harmonização dos impostos sobre as transacções. Impunha a obrigatoriedade de os EM adoptarem o IVA como base da tributação indirecta, o mais tardar a partir de 1 de Janeiro de 1970. Consagrava o modelo a que deveriam obedecer as fiscalidades nacionais, formando-se, assim, o primeiro sistema comum de IVA. Este modelo foi, de certa forma, o embrião do modelo que mais tarde viria a ser acolhido pela já referida Sexta Directiva em 1977, o segundo sistema comum de IVA.

A introdução do sistema comum do IVA visava assegurar uma neutralidade concorrencial, impossível de atingir na vigência do sistema de imposto de transacções, uma vez que permitia determinar com precisão a carga fiscal suportada pelas mercadorias. Esta podia ser exactamente compensada na importação e na exportação resultando, em cada EM, na igualdade de tratamento pretendida entre os bens de produção nacional e os bens similares importados de outros EM.

Apesar da adopção do IVA, os EM dispunham de margens de manobra significativas, uma vez que não se previa uma lista harmonizada de isenções, uma tributação da generalidade das prestações de serviços, uma harmonização das modalidades do direito à dedução e uma obrigatoriedade da inclusão do imposto no estágio do retalhista. Desta forma, os EM tinham a liberdade de não alargarem o campo da aplicação do imposto ao estágio do retalhista e de determinarem as isenções e as taxas que considerassem necessárias, nomeadamente através de atenuações ou agravamentos da carga fiscal sobre determinados bens e serviços, atendendo às concepções económicas e sociais da política fiscal de cada país.

Em 21 Abril de 1970 foi aprovada, pelo Conselho, a decisão de substituir as contribuições financeiras dos EM para o Orçamento das Comunidades por recursos próprios das Comunidades, entre os quais os provenientes do IVA, obtidos mediante a aplicação de uma taxa comum a uma matéria colectável determinada de modo uniforme, de acordo com as normas comunitárias.

Alcançada a união aduaneira e lançado o objectivo do mercado comum, surgiu a necessidade de avançar para níveis mais exigentes de harmonização deste imposto, resultando a Sexta Directiva, anteriormente referida.

Um dos passos que esta Directiva deu, rumo à maior harmonização dos sistemas dos EM, foi o estabelecimento de uma lista comum de isenção. Contudo, manteve o sistema de tributação na importação e desagravamento da carga fiscal na exportação, reafirmando assim a preocupação de assegurar a neutralidade do sistema comum quanto à origem dos bens e prestações de serviços. Igualmente, continuou a reconhecer aos EM uma certa autonomia para fixar as taxas do imposto, o que não contribuiu para elevar o nível de harmonização.

Aos EM foi ainda atribuída a possibilidade de, dentro de certos limites e em determinadas condições, adoptarem ou manterem medidas especiais derogatórias da directiva, de forma a simplificar a cobrança do imposto ou a evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais.

Com esta Directiva, foram suprimidos os controlos fiscais nas fronteiras internas relativamente a todas as operações efectuadas entre os EM, aproximaram-se as taxas do IVA e estabeleceu-se um período transitório de duração limitada, de forma a facilitar a passagem para o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre os EM.

O pedido de adesão de Portugal à CEE em 28 de Março de 1977, só consagrada em 1986, foi sem dúvida o ponto de partida para a longa tarefa portuguesa de adaptar o direito nacional à normativa europeia em vigor¹¹. A adopção do IVA, imposto que já estava em vigor em todos os países que formavam a CEE, era uma das exigências que Portugal teria que cumprir para se tornar membro.

Para responder ao desafio de preparar legislativa e administrativamente o sistema português para acolher o IVA, foi desde logo constituída a Comissão do IVA¹².

Esta Comissão começou por fazer um estudo sobre a tributação indirecta em Portugal, de modo a identificar todos os impostos que pudessem entrar em colisão com o IVA e que por essa razão tivessem que ser eliminados ou alterados.

A existência da Sexta Directiva funcionou como um excelente ponto de partida para o Código do IVA Português. Igualmente, os estudos das estruturas do IVA noutros países bem como o estudo das legislações comunitárias em matéria de IVA foram importantes fontes de ensinamento para a Comissão.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) prestou também o seu apoio enviando a Portugal duas equipas de assistência técnica relacionadas com o IVA. A primeira teve como

¹¹ De acordo com a intervenção de Arlindo Correia nas Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto realizadas em Outubro de 2006 sobre o tema “Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado” promovidas pela Associação Fiscal Portuguesa e pelo Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa.

¹² A Comissão do IVA foi constituída por Despacho Ministerial de 5 de Maio de 1980 publicado em Diário da República de 16 de Maio, composta por seis membros e presidida por José Guilherme Xavier de Basto, da Universidade de Coimbra. O número de membros viria a ser elevado para dez, através do Despacho Ministerial de 28 de Maio de 1982 publicado no Diário da República de 5 de Junho.

objectivo a realização de um estudo económico da implementação do imposto e a segunda o estudo dos aspectos administrativos¹³.

O primeiro grande dilema da Comissão do IVA foi o de definir o tipo de estrutura que ficaria responsável pela administração do imposto. A solução encontrada foi a de confiar à Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) a responsabilidade de montar a estrutura administrativa do imposto, já que, à semelhança da tributação directa, o elemento base era o volume de negócios do contribuinte. Não fazia, assim, sentido ter duas estruturas diferentes para fiscalizar os impostos directos e controlar o IVA.

A orgânica da DGCI foi reestruturada, passando a integrar uma estrutura designada por Núcleo do IVA que em sintonia com a Comissão do IVA teria a responsabilidade de implantar administrativamente o imposto.

Para a administração e cobrança do imposto criou-se outra estrutura, contida igualmente na DGCI, mas com suficiente autonomia para levar a cabo uma gestão integrada do imposto, que se viria a designar por Serviço do IVA. Este serviço iria dispor do seu próprio sistema de tratamento de dados de maneira a possibilitar o tratamento automático da cobrança e a extracção das informações necessárias para as actividades de controlo e fiscalização.

Depois destas medidas tornava-se, agora, necessário promover o diálogo entre os Serviços afectos ao IVA e os contribuintes. Esta tarefa que se avizinhava de difícil execução, atendendo ao elevado número de serviços de finanças existentes no país, levou a que, numa primeira fase se tenha optado por privilegiar os distritos, ligando todas as direcções distritais em rede ao computador do IVA.

Tornava-se evidente a necessidade de ter um sistema informático eficiente que, permitisse o tratamento automático de toda a informação, assegurasse a cobrança e o controlo dos pagamentos e que efectuasse liquidações oficiosas e adicionais do imposto. Como complemento destas funções pretendia-se que, através do sistema informático, se pudessem efectuar estudos económicos e estatísticos e que o mesmo se revelasse uma importante ferramenta de apoio no controlo e fiscalização do imposto.

Em Janeiro de 1984 ficou pronto o anteprojecto do CIVA que após aprovação pelo Conselho de Ministros foi publicado em Junho do mesmo ano.

¹³ O FMI já tinha insistido com Portugal para que se adoptasse o IVA como imposto destinado a tributar o consumo, em substituição do imposto de transacções, independentemente da sua adesão ou não à CEE.

Este anteprojecto foi largamente divulgado e foram ministrados cursos de formação não só aos funcionários da DGCI como também aos de outros departamentos, e apoio, nomeadamente, através de sessões de esclarecimento ministradas pelos monitores do IVA, aos operadores económicos.

Pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, foi aprovado o CIVA que estabelecia como data para a entrada em vigor do IVA, o dia 1 de Julho de 1985. No entanto, a Lei n.º 42/85, de 22 de Agosto alterou essa data para o dia 1 de Janeiro de 1986, dado que a inicialmente estabelecida, por ser apenas de meio ano, traria algumas complicações quer para os contribuintes quer para a própria Administração que ainda não estava devidamente preparada.

Nesse mesmo dia foi definida a operação de registo dos contribuintes, que decorreu nos meses de Janeiro e Fevereiro de 1985.

Seguidamente procedeu-se à criação legal do Serviço de Administração do IVA, pelo Decreto Regulamentar n.º 16/85, de 28 de Fevereiro.

Ainda como forma de preparar o público contribuinte, foi publicado pela Imprensa Nacional Casa da Moeda (INCM) um CIVA anotado¹⁴ que funcionou como um auxiliar precioso para as empresas e para os contribuintes.

A data de adesão de Portugal à CEE¹⁵, a 1 de Janeiro de 1986, coincidiu, assim, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, que, como já foi referido anteriormente, instituía o CIVA.

Apesar de na adesão de Portugal à Comunidade ter ficado acordado que se iria dispor de um período transitório de três anos, a contar dessa data, para a introdução do sistema comum de IVA, Portugal não teve necessidade de o utilizar uma vez que o IVA entrou em vigor na mesma data em que aderimos à CEE.

O IVA entrou em vigor sem as confusões e sobressaltos que tinham acontecido em outros países. O impacto nos preços foi menor do que o previsto, em parte pelo facto de coincidir com um período de desaceleração da inflação. Os comerciantes foram devidamente

¹⁴ À data da entrada em vigor do CIVA estava também publicada e disponível esta versão anotada do CIVA. As anotações foram feitas por diversos elementos que tinham colaborado na sua preparação.

¹⁵ O Tratado de Adesão de Portugal à CEE foi assinado em Lisboa em 12 de Junho de 1985, tendo entrado em vigor a 1 de Janeiro de 1986.

informados das repercussões legais da aplicação do novo imposto sobre os preços, contribuindo assim para uma maior aceitação do mesmo.

No primeiro ano, a cobrança do IVA excedeu as expectativas, fazendo aumentar a importância da tributação indirecta no sistema fiscal português.

Os reembolsos, na sua grande maioria, eram pagos atempadamente, de uma forma ágil e cómoda para o contribuinte e a cobrança funcionava, igualmente, com celeridade.

A organização do Serviço do IVA foi sofrendo algumas alterações ao longo dos anos, sendo a mais significativa, a que se verificou logo em 1987 com a retirada da gestão da estrutura informática, ficando o IVA dependente da gestão informática que incluía outros impostos.

4.2.1 – PRINCÍPIOS GERAIS DO IVA

4.2.1.1 – INTRODUÇÃO

Com a substituição do IT pelo IVA procedeu-se a uma importante reforma do sistema da tributação do consumo. O nosso sistema fiscal deixou de contar com um imposto monofásico, incapaz de gerar as receitas desejadas, excessivamente concentrado no estágio do grossista e com pouca apetência para tributar os serviços, e passou a contar com um imposto, plurifásico, gerador de um excelente nível de receitas e com um âmbito de incidência bastante mais alargado.

No âmbito da incidência subjectiva, o IT incidia apenas sobre os produtores e os grossistas. Com a introdução do IVA esta incidência estendeu-se também aos prestadores de serviços e aos retalhistas. No âmbito da incidência objectiva, com o IVA, passaram a ser tributadas transacções que antes não eram passíveis de IT, mas sim de tributação especial, tais como o imposto ferroviário, o imposto de turismo, as percentagens cobradas a favor do Fundo de Socorro Social, alguns artigos da Tabela Geral do Imposto de Selo e o Imposto de Selo sobre especialidades farmacêuticas. Assim, como com o IVA estes impostos deixaram de fazer sentido, procedeu-se à sua eliminação.

O alargamento da incidência da tributação das transacções de serviços constituiu um passo fundamental para a conciliação entre as exigências de produtividade do imposto e os

objectivos de não praticar taxas demasiado elevadas, geradoras de incentivos à evasão e fraude e de enfraquecimento da moralidade fiscal. Comparativamente com o IT, o IVA assegurava uma maior neutralidade na tributação e constituía um sistema com maiores potencialidades de obtenção de receitas.

Ao nível da estrutura da AF, a adopção do IVA funcionou como uma alavanca para a sua modernização tecnológica, uma vez que se tratava de um imposto cujo sucesso estava bastante dependente da eficiência no tratamento automático da informação e por inerência, de uma boa estrutura organizativa. Foram desenvolvidos todos os esforços para atingir esse nível de exigência o que naturalmente se traduziu num considerável avanço tecnológico, organizacional e administrativo da AF.

Por outro lado, o aumento do número de contribuintes e a necessidade de inovar no plano das relações entre a AF e os contribuintes impulsionou a adopção de novos processos de trabalho que obrigavam a alterações estruturais na organização.

4.2.1.2 – CARACTERÍSTICAS DO IVA

O IVA, tal como o estabelecido no artigo 2.º da Primeira Directiva do IVA, consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. De salientar que a aplicação do imposto vai até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.

O IVA incide sobre cada operação realizada e é calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, sendo exigível com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos que constituem o preço.

De acordo com Palma (2008) o IVA é um imposto plurifásico, apurado com base no método subtractivo indirecto, geral sobre o consumo, de base comunitária, sem efeitos cumulativos e que pugna pela neutralidade.

Vejamos cada uma destas características.

1) Plurifásico

O IVA é um imposto que incide sobre todos os estádios do processo produtivo, desde a produção/importação ou aquisição intracomunitária até ao retalho, acabando por ser suportado pelos consumidores e utilizadores finais de bens e serviços.

O facto de ser plurifásico permite uma entrega repartida do imposto por todos os agentes do circuito económico e, conseqüentemente, a entrega de uma menor parcela de imposto, por cada um deles, diminuindo desta forma a tendência para a evasão fiscal.

Apesar de ser um imposto plurifásico, o IVA corresponde, em termos de receita arrecadada, a um imposto monofásico lançado no estágio do retalhista.

2) Apurado com base no método subtrativo indirecto¹⁶

Com o IVA dá-se a passagem de uma técnica de suspensão de imposto a montante para um técnica de crédito do imposto. Os bens de produção, que em IT eram adquiridos pelos produtores ou grossistas sem pagamento de imposto, passam a suportá-lo aquando da sua aquisição por sujeitos passivos de IVA. Este valor será dedutível ao imposto suportado nas vendas. Ocorre, portanto, um desembolso prévio do imposto correspondente aos bens da produção.

De acordo com este método, o valor do imposto a entregar ao Estado será o que resultar da diferença entre o imposto liquidado nas transmissões de bens ou serviços (*outputs*) e o imposto suportado naquelas operações (*inputs*) em determinado período. Assim, é calculado da seguinte forma:

$$\text{IVA} = (\text{Taxa vezes } \textit{outputs}) - (\text{Taxa vezes } \textit{inputs}).$$

Cada operador económico é simultaneamente devedor e credor do Estado. Devedor pelo valor do imposto facturado aos clientes nas vendas (*outputs*) efectuadas em determinado período, e credor pelo total do imposto suportado nas compras efectuadas (*inputs*), que confirmam direito à dedução, nesse mesmo período.

A faculdade que o contribuinte tem de deduzir o imposto que suportou nas aquisições designa-se por direito à dedução. Trata-se de um direito financeiro e não físico, o mesmo é

¹⁶ A este método podem ser atribuídas outras designações, nomeadamente, método das facturas, método do crédito de imposto ou ainda sistema dos pagamentos fraccionados.

dizer que, o seu exercício por parte do sujeito passivo é feito com referência a um período e não a um bem.

A utilização deste método no cálculo do imposto permite em simultâneo atingir os objectivos de:

- Tributar apenas o valor acrescentado em cada um dos estádios do circuito económico, repartindo desta forma o encargo fiscal pelos sujeitos passivos.
- Fazer diminuir a tendência para a evasão fiscal.
- Instituir um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, uma vez que só é possível deduzir o IVA suportado com base numa factura ou documento equivalente passados à luz das disposições do respectivo código.
- Assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre imposto.

3) Geral sobre o consumo

O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todos os estádios do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada estágio. Este imposto incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações e é aplicado de um modo geral e uniforme com a repercussão total do imposto para a frente, efectuada de uma só vez no estágio do retalhista.

4) De base comunitária

Podemos, talvez afirmar que o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária uma vez que os EM tiveram que substituir os seus modelos de impostos sobre transacções pelo modelo comunitário de IVA. Encontra-se regulado por várias directivas comunitárias, sendo a mais relevante a Sexta Directiva, como já referimos.

5) Sem efeitos cumulativos

Como dissemos acima, este é um dos objectivos. Todos os operadores económicos são obrigados a calcular o imposto sobre o preço de venda. Trata-se pois, de um regime de pagamentos fraccionados, com dedução do imposto que incidiu directamente sobre o custo

dos vários elementos constitutivos do preço dos diversos bens e serviços sujeitos a tributação.

Cada operador económico é, portanto, responsável pela entrega de apenas uma fracção do total do imposto, que no fim do circuito é, como já referimos, suportado pelo consumidor final.

6) Que pugna pela neutralidade

Dizemos que existe neutralidade relativamente ao consumo quando o imposto não influencia as escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Na produção, a neutralidade existe quando o imposto não influencia os produtores na organização do seu sistema produtivo. Assim, a utilização do método subtrativo indirecto nos diversos estádios do processo produtivo permite, desde logo, garantir um nível bastante aceitável de neutralidade, uma vez que, a carga fiscal incidente sobre o bem é a mesma independentemente do número de estádios do circuito económico.

4.2.1.3 – O CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (CIVA)

O CIVA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986.

Paralelamente à abolição de alguns impostos, como já referimos anteriormente, procedeu-se, em legislação especial, ao ajustamento de impostos especiais sobre determinados bens, que estando isentos de IT passaram a ficar sujeitos a IVA, por forma a se conseguir manter um nível semelhante de carga fiscal. Passa a haver acumulação de impostos especiais com o IVA¹⁷.

Passaremos a fazer uma breve referência aos principais aspectos que no âmbito deste imposto, devem ser tidos em conta na resolução ou enquadramento de uma questão.

Apesar de termos a noção que o actual CIVA é bastante diferente do diploma inicial, todo o nosso estudo será feito com base no normativo em vigor nos anos oitenta, pois é nosso

¹⁷ Nesta situação encontravam-se, o imposto sobre a venda de veículos automóveis, o imposto de consumo de tabaco e o diferencial para o Fundo de Abastecimento.

objectivo conhecer as grandes alterações que a reforma de 1984 trouxe em termos de sistema fiscal.

Desta forma, o primeiro passo, e talvez o mais difícil, que deve ser dado é a **qualificação da operação**. Uma adequada qualificação de um facto ou operação é extremamente importante para a definição das regras a serem aplicadas em termos de localização das operações, exigibilidade do imposto e taxa. A seguir deve-se verificar se a mesma é sujeita a imposto, face aos artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º. As regras de **incidência objectiva**, ao definirem um conjunto de requisitos, possibilitam-nos aferir se aquela operação é na realidade sujeita a IVA. Por sua vez, as regras de **incidência subjectiva** permitem-nos identificar quem é o sujeito passivo do imposto que praticou a operação (artigo 2.º).

Com o cumprimento destas regras conseguimos classificar a operação como uma operação tributável.

Depois de se concluir que a operação é tributável, as dúvidas que surgem prendem-se com a **localização** da mesma. O artigo 6.º consagra um conjunto de regras que nos permitem esclarecer se a operação é ou não tributável em território nacional.

Após a verificação dessas condições importa apurar se é ou não efectivamente tributada, ou seja, se pelas suas características não se poderá enquadrar no regime das **isenções**¹⁸ (artigos 9.º a 15.º).

Se a operação não beneficiar de qualquer isenção, sendo tributada, deve-se apurar qual é o **valor tributável**, ou seja, o valor sobre o qual vai incidir o imposto (artigos 16.º e 17.º).

O imposto é calculado aplicando uma taxa ao valor tributável. **As taxas do imposto** vêm consagradas no artigo 18.º.

No cálculo do imposto os contribuintes beneficiam do **direito à dedução**, ou seja, têm a possibilidade de ao IVA liquidado nas transmissões de bens ou serviços deduzirem o valor do imposto suportado nessas operações, se forem cumpridas as disposições constantes nos artigos 19.º a 25.º.

¹⁸ É importante distinguir operação isenta de operação não sujeita a IVA. Uma operação isenta está sujeita a IVA. Numa operação não sujeita a IVA, nem sequer se questiona a aplicabilidade de uma isenção. As actividades sujeitas, mas isentas, não desresponsabilizam o sujeito passivo pelo cumprimento de algumas obrigações declarativas perante a AF, enquanto que aos não sujeitos passivos não se exige o cumprimento dessas obrigações.

Por último, surgem as **obrigações e as garantias dos contribuintes**. Ao nível das obrigações destacam-se as de pagamento, as declarativas, as de facturação e as contabilísticas. Nas garantias consideram-se as reclamações e as impugnações.

4.3 – A REFORMA FISCAL DE 1988/89 – RENDIMENTO

4.3.1 – AS CAUSAS DA REFORMA

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 232/84, de 12 de Junho, que instituiu a Comissão da Reforma Fiscal, é bastante claro sobre as razões que levaram a esta reforma. As causas apontadas são essencialmente as seguintes:

- 1) A degradação do sistema fiscal em vigor, resultante da reforma dos anos sessenta, e a consciência de que realmente esse sistema atravessava uma grande crise.

O sistema fiscal em vigor em Portugal era, em muitas situações, a antítese daquilo que deveria ser um sistema fiscal, uma vez que, as características tão desejáveis de equidade, eficiência e simplicidade tinham sido facilmente substituídas pelas de iniquidade, ineficiência e complexidade.

A iniquidade do sistema era essencialmente originada pelas próprias características do mesmo, uma vez que contribuía para que as cargas fiscais aplicadas a pessoas com idênticos rendimentos fossem tão diferentes, verificando-se a desigualdade horizontal. O principal mecanismo para atingir a igualdade vertical, a progressividade, era essencialmente aplicado aos rendimentos do trabalho dependente, descorando outros tipos de rendimentos, tais como os provenientes do trabalho independente e do capital.

A multiplicidade de impostos e a sobrecarga dos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais inerentes, bem como os elevados custos gerados na administração de impostos que proporcionavam fracas receitas fiscais eram a imagem da ineficiência e da complexidade do sistema fiscal.

2) A necessidade de adaptar o sistema fiscal a modelos mais condicentes com o desenvolvimento económico-social do país e com a sua integração europeia.

A modernização do sistema fiscal português, especialmente de acordo com as principais tendências internacionais, era sem dúvida um passo que teria que ser dado sob pena do mesmo se tornar num exemplo de arcaísmo e, conseqüentemente, contribuir para a fuga de investimentos e de recursos humanos qualificados para países com sistemas fiscais mais atractivos.

3) A inconformidade com os princípios constitucionais.

Como já referimos, a CRP para além de ter enunciado as finalidades do sistema fiscal definiu também a própria estrutura do sistema, fazendo referência aos quatro impostos, que seriam a base do sistema fiscal. Haveria dois incidentes sobre o rendimento (o imposto sobre o rendimento pessoal e o imposto sobre o rendimento das empresas), um sobre o património (imposto sobre sucessões e doações) e um sobre o consumo.

As directivas da Constituição entraram, portanto, em choque com o sistema de impostos vigentes. A referência expressa ao imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo e a tributação separada do rendimento das empresas apontavam para um sistema fiscal semelhante aos das modernas democracias industriais.

A constitucionalização do sistema tornou-se num forte motivo para a reforma.

Depois de identificados os problemas do sistema fiscal, tornou-se necessário procurar soluções para os mesmos, e foi com esse intuito que foi instituída por Decreto-Lei a já referida Comissão de Reforma Fiscal (CRF).

A esta Comissão foi pedida a realização de estudos relativos à reestruturação do sistema tributário e a apresentação de uma proposta com as medidas adequadas a essa reestruturação. Para tal, foram postos à sua disposição, os meios humanos e materiais necessários ao seu adequado funcionamento.

A tarefa da CRF não se avizinhava nada fácil. Pretendia-se que, através de uma coordenação entre as políticas fiscal e económica, se procedesse a uma modernização e remodelação de um sistema fiscal que se encontrava num elevado estado de degradação, e que, os crescentes problemas relacionados com a abertura da economia ao exterior fossem solucionados.

4.3.2 – AS PRINCIPAIS LINHAS DA REFORMA

Nas Jornadas em sua homenagem, o Professor Paulo de Pitta e Cunha¹⁹ salientou a ideia de que a reforma fiscal de 1988/89 representou uma viragem histórica na fiscalidade portuguesa. A remodelação do regime de tributação do rendimento surgiu numa fase em que já se tinha procedido à da fiscalidade indirecta.

Esta reforma visou a substituição do sistema cedular misto, que vinha sendo praticado há vários anos, pela fórmula de tributação tendencialmente unitária do rendimento, atingindo de uma forma global os rendimentos individuais. Pretendia-se a substituição do imposto profissional, da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto de mais-valias pelo IRS e pelo IRC.

Esta era uma substituição previsível, uma vez que no preâmbulo do Código do Imposto Complementar, introduzido pela reforma dos anos sessenta e consagrada na CRP em 1976, era feita, com claras preocupações de equidade, referência explícita ao carácter global e progressivo da tributação do rendimento.

À luz das modernas exigências de equidade, a solução unitária era sem dúvida melhor do que o sistema cedular, pois só assim era possível uma distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva. O princípio da tributação com intensidade crescente à medida que o rendimento se eleva continua a revelar-se como o critério geralmente aceite de ajustamento da carga fiscal à capacidade contributiva.

A moderação das taxas e o alargamento das bases de tributação revelaram-se como importantes objectivos desta reforma. Da tributação com taxas absurdamente elevadas atingidas pelo imposto complementar, que penalizavam o trabalho, a poupança, o investimento e a nossa competitividade externa, pretendia-se passar para uma fórmula de tributação compreensiva do rendimento, praticando taxas segundo uma escala moderada e

¹⁹ Jornadas comemorativas dos quinze anos da reforma fiscal e de homenagem ao presidente da Comissão, que a preparou, o Professor Paulo de Pitta e Cunha, realizadas em Novembro de 2004 por iniciativa conjunta da Associação Fiscal Portuguesa e do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

que não ultrapassasse o limiar dos 40%²⁰. Por imperativo constitucional, as taxas teriam que traduzir a progressividade do imposto, atendendo sempre às necessidades de desenvolvimento e competitividade externa da nossa economia.

Foram, portanto, claras as preocupações ao nível da equidade, da eficiência e da simplificação no delineamento do novo sistema.

O alargamento das bases de incidência foi visto como a melhor forma para alcançar a estabilização do nível de receitas, nomeadamente pela redução do campo dos incentivos fiscais, que em conjugação com a aceleração da expansão económica se esperava que resultasse na desejada estabilização das receitas.

A adopção de uma escala de taxas do IRS caracterizada por uma progressividade relativamente branda quando comparada com a que marcou o imposto pessoal de sobreposição ia ao encontro da preocupação de contrariar o efeito negativo do imposto sobre o esforço do trabalho e a competitividade, bem como a fraude e evasão fiscal.

Dando voz ao princípio da simplificação recomendava-se a adopção de um reduzido número de escalões na tabela de taxas do IRS²¹.

Adoptou-se o conceito de rendimento-acréscimo em substituição do de rendimento-produto. Desta forma alargou-se a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos. Em termos práticos, a principal diferença residiu no facto das mais-valias passarem a estar no campo de incidência do imposto, algo que não acontecia até então uma vez que eram tributadas através de um imposto próprio e excluídas da incidência do imposto complementar.

Na tributação do agregado familiar foi consagrada a fórmula do coeficiente conjugal. Como a conjugação da progressividade das taxas com o apuramento do imposto, em função do somatório dos rendimentos dos cônjuges, originava uma situação discriminatória

²⁰ Nível semelhante ao praticado no Reino Unido, mas claramente abaixo dos níveis praticados noutros países, nomeadamente na Alemanha, França e Dinamarca.

²¹ Aos onze escalões do imposto complementar, secção A, desdobrados por duas tabelas distintas e já de si sobrepostos a um número variável de escalões dos imposto parcelares (só o imposto profissional contava também com onze), sucede assim um sistema unitário comportando apenas cinco escalões.

em relação à tributação dos rendimentos separadamente imputados a cada contribuinte, foi necessária a introdução de dispositivos neutralizadores desse efeito. Foram, portanto, adoptados métodos de fraccionamento ou divisão dos rendimentos ou deduções, como forma de compensar o excesso de tributação. Igualmente, foram estabelecidas tabelas distintas para os contribuintes casados e para os contribuintes não casados.

Apesar de criticada por muitos, considerou-se conveniente manter a orientação que mais de perto se afigurava corresponder à caracterização do imposto único na lei fundamental, de tomar como critério de base a tributação ao nível do agregado familiar, incluindo os métodos de correcção atrás referidos.

No âmbito dos benefícios fiscais verificou-se uma redução dos mesmos, uma vez que a sua multiplicidade e dispersão estavam a causar instabilidade nos regimes legais, acentuadas distorções das regras de funcionamento normal da vida económica, elevadas perdas de receitas e a afectar o princípio da igualdade.

Os benefícios fiscais, que eram mais toleráveis nos sistemas cedulares onde apenas reduziam a carga do imposto parcelar em que se aplicavam, entraram, portanto, em conflito com o objectivo central da distribuição equitativa da carga do imposto. Daí que se tenha defendido a sua outorga apenas em casos excepcionais e rigorosamente justificados, como excepções que eram às regras de equidade.

A par do IRS foi instituído o IRC, que substituiu a contribuição industrial, e introduziu importantes alterações na tributação das pessoas colectivas, nomeadamente no que respeita ao conceito de lucro tributável, ao nível de taxas a adoptar e à questão da dupla tributação dos lucros distribuídos.

Assim, a CRF apresentou em Fevereiro de 1987 ao Governo, um projecto de proposta de lei relativa à criação do IRS e do IRC baseado nas soluções atrás referidas. Este projecto foi acompanhado por uma desenvolvida exposição de motivos a fundamentar as opções tomadas, bem como, a sintetizar o vasto trabalho desenvolvido pela CRF. Sem proceder a grandes alterações²², o Governo transformou esta proposta na Proposta de Lei n.º 54/IV, de

²² A alteração mais relevante consistiu em suprimir os limites máximos das taxas dos novos impostos e prever uma autorização legislativa suplementar para legislar em matéria de taxas.

1 de Abril de 1987, que no entanto não viria a ser discutida naquela legislatura devido à queda do Governo em Abril de 1987.

Em Setembro de 1987, já depois da tomada de posse do novo Governo, a proposta foi novamente apreciada, retocada e aprovada em reunião do Conselho de Ministros, sendo posteriormente enviada para a AR como a Proposta de Lei n.º 3/V, de 16 de Outubro de 1987, tendo sido aprovada na generalidade em Maio de 1988.

A Proposta de Lei n.º 3/V não contemplava qualquer artigo onde se quantificassem as taxas dos impostos a criar, pelo que, e já na fase em que a AR procedia ao exame na especialidade da referida proposta, o Governo apresentou a Proposta de Lei n.º 59/V, de 25 de Maio de 1988, com essa finalidade. Assim, esta última proposta procedia à quantificação dos parâmetros fundamentais dos novos impostos a nível de taxas, escalões, deduções e abatimentos.

As opções do Governo em determinadas matérias, nomeadamente em relação às taxas e deduções, originaram grandes focos de discórdia. O principal foi sem dúvida o facto do Governo ter decidido alargar o âmbito dos rendimentos que ficariam sujeitos a taxas liberatórias, ou seja, excluídos do englobamento.

A CRF defendia que os regimes especiais de taxas, que fossem admitidos, deveriam resumir-se a casos bem identificados e a situações em que não fosse possível a identificação dos titulares dos rendimentos²³. Caso contrário, o princípio da unidade do imposto não podia continuar a inspirar as soluções da reforma fiscal.

O Governo por sua vez considerava que estava plenamente justificada a fixação de taxas liberatórias em relação aos rendimentos de capitais (categoria E do IRS) e às mais-valias (categoria G do IRS). Estas categorias de rendimentos ficariam, portanto, excluídas da tributação pessoal global para se sujeitarem a taxas constantes, que por sinal eram inferiores às taxas progressivas que atingiam os rendimentos do trabalho e os rendimentos prediais.

Depois de acesos debates entre Governo e a CRF e perante a iminente renúncia da CRF em continuar o trabalho, caso se mantivesse a posição assumida pelo Governo, a Comissão Parlamentar de Economia e Finanças da Assembleia da República desenvolveu um

²³ A impossibilidade de individualização de certo tipo de rendimentos para efeitos de englobamento, como acontecia com os juros dos depósitos bancários e os juros e dividendos de títulos ao portador não registados nem depositados, justificava este regime.

conjunto de esforços de aproximação e conciliação entre, o Governo e a CRF, que viriam a culminar na aprovação da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

Esta lei consagrou algumas alterações face à Proposta de Lei n.º 59/V, nomeadamente no que respeita a uma aplicação mais restrita das taxas liberatórias. No entanto, mesmo assim foi considerada por muitos como demasiada afastada dos princípios que o Governo parecia ter adoptado na exposição de motivos constante da Proposta de Lei n.º 3/V. O campo de aplicação das taxas liberatórias revelou-se muito mais amplo do que inicialmente a CRF tinha previsto, mas em contrapartida não se consagrou, como pretendia o Governo, a exclusão integral dos rendimentos de capitais e das mais-valias do princípio do englobamento.

Na sequência da aprovação da Lei n.º 106/88, foram elaborados o CIRS e o CIRC, publicados a 30 de Novembro através do Decreto-Lei n.º 442-A/88 e Decreto Lei n.º 442-B/88 respectivamente. A entrada em vigor verificou-se a 1 de Janeiro de 1989.

A fase seguinte do nosso estudo será dedicada ao IRS, ao IRC e respectivos Códigos, em vigor nos anos oitenta.

4.3.3 – O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)²⁴

4.3.3.1 – INTRODUÇÃO

De acordo com Teixeira (2008) o IRS é um imposto que incide sobre o valor anual dos rendimentos dos contribuintes singulares, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

As suas principais características decorrem de um princípio constitucional que consagra a progressividade do imposto com o objectivo de diminuir as desigualdades sociais.

²⁴ Uma vez que em muitos aspectos os normativos se mantêm, com pequenas diferenças, iremo-nos referir na caracterização do IRS no tempo presente do verbo.

Em harmonia com outros sistemas fiscais, o rendimento dos contribuintes aparece agrupado em várias categorias, às quais correspondem uma racionalidade e regime específicos. Esta divisão em categorias não prejudica o tratamento unitário da matéria colectável, reflectido basicamente na aplicação de uma única tabela de taxas progressivas. O que se procura com este tratamento é harmonizar a concepção da tributação pessoal, própria do sistema unitário, com a atenção que não pode deixar de se prestar às particularidades relevantes das diferentes categorias de rendimentos²⁵.

Ao nível da incidência, sendo o IRS um imposto de incidência pessoal, é feita a distinção da origem dos rendimentos de acordo com a fonte que os origina.

O rendimento tributável do contribuinte é apurado, após sujeição das suas diferentes categorias de rendimento às regras estipuladas no CIRS feitas as respectivas deduções e abatimentos ao seu rendimento líquido total. Assim, o rendimento líquido total é calculado somando os rendimentos de cada uma das categorias pelas quais se pode decompor o rendimento do contribuinte, após as respectivas deduções.

Ao valor apurado e de acordo com o sistema de taxas progressivas, é aplicada a correspondente taxa. O valor que resulta desta multiplicação designa-se por colecta. Finalmente, e para cálculo do imposto final, o CIRS concede ainda outro tipo de deduções, designadas por deduções à colecta.

A liquidação do imposto é realizada junto da DGCI, sendo a mesma voluntária, valendo o princípio da verdade da declaração, podendo os dados declarados serem confirmados pela AF se existirem dúvidas.

Em caso de não cumprimento o contribuinte sujeita-se a uma multa e a que o imposto seja calculado por via administrativa.

²⁵ Por exemplo, nem os rendimentos do trabalho deverão ser tratados como os rendimentos de capitais, nem os rendimentos de actividade comercial e industrial obedecem a regras idênticas às aplicáveis aos rendimentos prediais. Daí que seja inevitável, independentemente da unicidade tributária, que existam várias categorias de rendimentos.

4.3.3.2 – O CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (CIRS)

Com a entrada em vigor do IRS, foram abolidos o imposto profissional, o imposto de capitais, a contribuição industrial, a contribuição predial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto complementar, o imposto de mais-valias e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

O CIRS compreende um capítulo inicial onde são abordadas matérias relativas à incidência, sete capítulos onde se refere, respectivamente, a determinação do rendimento colectável, taxas, liquidação, pagamento, obrigações acessórias, fiscalização, garantias e um último contendo disposições diversas.

Não foi contemplado qualquer capítulo para as isenções uma vez que as matérias respeitantes aos benefícios fiscais foram consagradas em diploma próprio e independente.

Também não foram integradas no CIRS as matérias respeitantes às penalidades, porque se considerou conveniente consagrar estas matérias em diploma autónomo.

Seguidamente, analisaremos as matérias mais relevantes consagradas no CIRS.

4.3.3.2.1 – INCIDÊNCIA

Incidência Real

O CIRS no seu artigo 1.º consagra nove categorias de rendimentos:

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente

O artigo 2.º considera como rendimentos do trabalho dependente, qualquer remuneração paga ou posta à disposição do trabalhador proveniente de trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato de trabalho ou de contrato equiparado, do exercício de função, serviço ou cargo públicos, ainda que atribuídos a título de pré-reforma ou de abonos relativos a situação de reserva. Nestes rendimentos incluem-se, entre outros, os ordenados, os prémios e as gratificações.

Categoria B – Rendimentos do trabalho independente

De acordo com o artigo 3.º são tributados nesta categoria, por exemplo, os rendimentos obtidos, por conta própria, no exercício de actividades de carácter científico, artístico ou técnico e as importâncias devidas a título de indemnização relacionadas com a actividade exercida ou com a mudança do local do respectivo exercício.

Todos os rendimentos aqui referidos e constantes do artigo 3.º estão sujeitos a tributação a partir do momento em que são pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

Categoria C – Rendimentos comerciais e industriais

No artigo 4.º são considerados como rendimentos comerciais e industriais, os lucros imputáveis ao exercício de qualquer actividade comercial ou industrial.

Enquadram-se ainda nesta categoria os rendimentos provenientes de actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório²⁶, os provenientes das actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial²⁷, bem como os rendimentos auferidos pela prestação de serviços não abrangidos noutras categorias ou os provenientes de actos isolados de natureza comercial ou industrial não compreendidos noutras categorias.

Categoria D – Rendimentos agrícolas

De acordo com o artigo 5.º consideram-se rendimentos agrícolas os lucros das actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

Como exemplo de actividades temos a caça e a exploração de pastos naturais, as explorações de marinhas de sal e as explorações apícolas.

Categoria E – Rendimentos de capitais

Com base no artigo 6.º destacamos nesta categoria de rendimentos, os juros e outros rendimentos de depósitos bancários e suprimentos, os abonos ou adiantamento de capital

²⁶ Considera-se que a exploração da terra tem carácter manifestamente acessório quando os respectivos custos directos são inferiores a 25% dos custos directos totais do conjunto da actividade exercida.

²⁷ Consideram-se integradas em actividades de natureza comercial ou industrial as agrícolas, silvícolas e pecuárias cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor naquelas actividades.

feitos pelo sócio à sociedade e os lucros das entidades sujeitas ao IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares.

Categoria F – Rendimentos prediais

São considerados rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.

O artigo 9.º, para além de identificar o tipo de rendimentos que se enquadram nesta categoria, define, no âmbito deste imposto, o que são rendas e prédios.

Categoria G – Mais-Valias

No artigo 10.º encontram-se especificadas as mais valias sujeitas a IRS e as que não são tributadas por este imposto. Sujeitas a tributação encontram-se, por exemplo, os ganhos provenientes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Excluídos da tributação, destacamos os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da mesma for reinvestido na aquisição de outro imóvel ou de terreno para a construção de imóvel ou na construção de imóvel, exclusivamente com o mesmo destino. Se acontecer o reinvestimento de apenas uma parte do valor de realização, então apenas será excluída da tributação a parte dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.

Categoria H – Pensões

De acordo com o artigo 11.º incluem-se nesta categoria, as pensões de aposentação ou de reforma, de velhice, de invalidez ou de sobrevivência, assim como outras de idêntica natureza e respectivos complementos.

São ainda consideradas as pensões de alimentos e as rendas temporárias ou vitalícias, bem como todas as outras pensões e subvenções não expressamente referidas.

Todos estes rendimentos estão sujeitos a tributação a partir do momento em que são pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

Categoria I – Outros rendimentos

O artigo 12.º estabelece que nesta categoria se enquadram os ganhos pagos ou postos à disposição provenientes de quaisquer lotarias, rifas, apostas mútuas ou jogos do loto e do bingo.

O n.º 2 do artigo 1.º consagra que os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, estão sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

Incidência Pessoal

O artigo 14.º define como sujeitos de imposto as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aí obtenham rendimentos²⁸.

Tratando-se de residentes e existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direcção.

No artigo 16.º são definidas as condições necessárias para o reconhecimento de pessoa residente em território português. Assim, são sempre consideradas residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer uma das pessoas que tenham a responsabilidade de o dirigir.

O n.º 3 do artigo 14.º identifica as pessoas que constituem o agregado familiar, como sendo os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes, cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respectivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo; o pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo e o adoptante solteiro e os dependentes a seu cargo.

No artigo 17.º estão consagrados os rendimentos obtidos em território português.

²⁸ Tratando-se de pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território. Se pelo contrário, se tratar de pessoas não residentes, o IRS incide apenas sobre os rendimentos obtidos em território português.

4.3.3.2.2 – DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

Em sede de IRS, o rendimento colectável calcula-se somando os rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de efectuadas as deduções e os abatimentos previstos para cada categoria.

O CIRS prevê dois tipos de deduções:

1) Deduções aos rendimentos das categorias A, B, F, G e H

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente

O artigo 25.º estabelece que os rendimentos brutos do trabalho dependente são deduzidos, por cada titular que os tenha auferido, 65% do seu valor com o limite de 250.000\$. Este limite pode ser elevado em 50% caso se trate de sujeito passivo cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%. Também, se as contribuições obrigatórias para regimes de segurança social excederem o limite dos 250.000\$, o montante total dessas contribuições será deduzido.

Categoria B – Rendimentos do trabalho independente

Já aos rendimentos brutos do trabalho independente, deduzem-se os encargos conexos com a respectiva actividade profissional de acordo com o artigo 26.º.

Categoria F – Rendimentos prediais

Nos termos do artigo 40.º, deduzem-se aos rendimentos prediais brutos, as despesas de manutenção e de conservação da responsabilidade do sujeito passivo que por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas.

Categoria G – Mais-Valias

O valor dos rendimentos desta categoria é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos do CIRS. Porém, e à excepção dos ganhos provenientes da alienação onerosa de partes sociais, o

referido saldo, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor como consagra o artigo 41.º.

O artigo 49.º estabelece que na cessão onerosa de arrendamento e de outros direitos e bens afectos, de modo duradouro, ao exercício de actividades profissionais independentes, poderão ser deduzidas, ao valor de aquisição, as amortizações legalmente permitidas e praticadas.

Categoria H – Pensões

Esta categoria de rendimentos vem consagrada nos artigos 51.º e 52.º.

De acordo com o primeiro, as pensões de valor anual igual ou inferior a 400.000\$ são deduzidas pela totalidade do seu quantitativo. Se as pensões tiverem um valor anual superior aos 400.000\$, a dedução será igual aos respectivos 400.000\$ acrescidos de metade do valor que o excede, não podendo a dedução ultrapassar o valor limite de 1.000.000\$.

Com base no segundo, a dedução permitida às rendas temporárias e vitalícias corresponde ao capital, mas apenas quando as respectivas rendas compreenderem importâncias pagas a título de reembolso de capital.

2) Deduções à colecta

As deduções à colecta representam as deduções ao montante de imposto, calculado após efectuadas as deduções ao rendimento, abatimentos e aplicação da(s) taxa(s).

Os abatimentos são feitos ao rendimento líquido do contribuinte, ou seja, depois de efectuadas as deduções previstas para cada categoria de rendimento.

A dedutibilidade de custos ou despesas em sede de deduções à colecta é feita por razões de política social, familiar e cultural.

Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, podem ser abatidas à totalidade dos rendimentos líquidos as importâncias dispendidas na obtenção dos serviços ou produtos constantes do artigo 55.º, desde que devidamente comprovadas.

Nos termos e condições previstas no CIRS de acordo com o artigo 54.º é permitida a dedução das perdas verificadas nas várias categorias de rendimentos.

Podem ainda ser abatidos ao rendimento líquido total os donativos em dinheiro ou espécie concedidos à administração central, regional e local ou a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados. Os donativos às instituições descritas no n.º 2 do artigo 56.º podem ser abatidos mas apenas até ao máximo de 15% sobre o seu total.

O apuramento do rendimento colectável baseia-se em declaração anual que, no caso de agregado familiar, deverá ser apenas uma. Havendo separação de facto, cada um dos cônjuges pode apresentar a sua declaração.

4.3.3.2.3 – TAXAS

O objectivo do sistema fiscal português é o de tributar os contribuintes segundo o princípio da progressividade. Os rendimentos dos contribuintes, após englobados e depois de efectuadas as deduções específicas às categorias de rendimentos e os abatimentos, ficam sujeitos a um sistema de taxas progressivas, designadas por taxas gerais ou normais. No entanto, este sistema progressivo de tributação é afastado na tributação de determinados rendimentos uma vez que a estes são aplicadas taxas liberatórias ou taxas especiais. Nestes casos, os rendimentos dos contribuintes ficam sujeitos a taxas proporcionais, reduzindo desta forma a carga fiscal inerente a um sistema progressivo de tributação.

O artigo 74.º faz referência aos tipos de rendimentos que são tributados a taxas liberatórias bem como às taxas que são aplicadas a cada tipo de rendimento.

Ao serem aplicadas as taxas liberatórias, os rendimentos ficam libertos da obrigação de imposto, excepto se os titulares dos rendimentos optarem por englobar os juros de depósitos à ordem ou a prazo e os rendimentos de quaisquer títulos nominativos ou ao portador. Nestes casos a retenção funciona como um pagamento por conta do imposto final devido.

O saldo entre as mais e menos-valias realizadas resultantes da transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários é tributado a uma taxa de 10%. A aplicação desta taxa liberta também este rendimento da obrigação do imposto, excepto quando o titular do rendimento opta pelo respectivo englobamento tal como preconizado no artigo 75.º).

De acordo com o artigo 76.º sobre as colectas resultantes da aplicação das taxas não incide nenhum adicional.

4.3.3.2.4 – OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE

(Auto) Liquidação e Pagamento

A liquidação do IRS compete aos serviços centrais da DGCI e deve ser efectuada no ano imediato àquele a que respeitam os rendimentos, nos prazos previstos no artigo 79.º.

A autoliquidação é obrigatória para os titulares de rendimentos das categorias B, C ou D e facultativa para os restantes.

Os serviços centrais da DGCI podem efectuar liquidações adicionais de imposto sempre que, depois da sua liquidação se verificar que, em virtude de correcções efectuadas, o montante de imposto devido é superior ao liquidado. Nos casos de liquidação adicional o contribuinte é previamente notificado do montante do imposto apurado pelos serviços e dos erros detectados na declaração (artigo 81.º).

No entanto, o artigo 84.º estabelece que a liquidação do IRS, ainda que adicional, e bem assim a sua reforma só podem efectuar-se nos cinco anos seguintes àquele a que o rendimento respeite, devendo, dentro do mesmo prazo, ser notificada ao contribuinte.

No que respeita ao pagamento, o IRS deve ser pago dentro do prazo estabelecido pelo artigo 90.º.

O Código prevê também, em várias situações, a obrigatoriedade de retenção na fonte, nomeadamente para os rendimentos das categorias A, B, E e F. Nestas situações, o devedor dos rendimentos tributáveis é obrigado, no acto do pagamento, do vencimento, da colocação dos mesmos à disposição do titular, bem como do apuramento do respectivo

quantitativo, a deduzir o valor neles previsto por conta do IRS respeitante ao ano em que estes actos ocorreram (artigo 91.º).

Os sujeitos passivos que auferiram rendimentos das categorias B, C ou D estão obrigados à entrega de pagamentos por conta do imposto. Os pagamentos por conta são calculados com base na parte da colecta proporcional aos rendimentos daquelas categorias relativa ao ano imediatamente anterior àquele em que se efectuam os pagamentos, deduzida das importâncias retidas na fonte. Nos termos do artigo 95.º o sujeito passivo entregará apenas 75% do valor calculado, em três prestações iguais, com vencimento nos meses de Julho, Outubro e Dezembro do próprio ano a que os rendimentos respeitam.

Obrigações Acessórias

Em sede de IRS existe ainda um conjunto de obrigações, designadas por acessórias, que devem ser tidas em conta pelos contribuintes.

Desse conjunto destacamos:

a) Declaração de início ou cessação de actividade

O artigo 105.º prevê que sempre que alguém pretenda iniciar uma actividade, que se enquadre nas categorias B, C ou D, deve declará-lo na repartição de finanças do seu domicílio fiscal, mediante a entrega de um impresso de modelo oficial e antes do início da respectiva actividade. Nos termos do artigo 106.º o sujeito passivo que desista de iniciar ou cesse uma actividade que se enquadre nas categorias B, C ou D deve também comunicar tal facto, o mais tardar, na primeira declaração anual que fizer.

b) Contabilidade ou livros de registo fiscal

A contabilidade organizada é obrigatória para os sujeitos passivos que se enquadrem nos critérios definidos no artigo 109.º. Os sujeitos passivos que não são obrigados a dispor de contabilidade organizada devem possuir livros de escrita apropriados.

Os sujeitos passivos são obrigados a centralizar a contabilidade ou a escrituração dos livros no seu domicílio fiscal ou em estabelecimento estável situados em território português.

c) A emissão de recibos e comunicação de rendimentos e de retenções

Passar recibos, em impresso de modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus clientes é uma das obrigações dos titulares dos rendimentos da categoria B que o artigo 107.º consagra.

As entidades que efectuem retenções na fonte devem entregar aos sujeitos passivos, até ao dia 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas, no ano anterior, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar (artigo 114.º).

4.3.3.2.5 – GARANTIAS DO CONTRIBUINTE

O artigo 131.º determina que os sujeitos passivos de IRS, os seus representantes e os responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPCI (Código de Processo das Contribuições e Impostos).

Esta faculdade é igualmente conferida às entidades que, em consequência da obrigação de retenção na fonte de IRS, tenham entregado nos cofres do Estado, por erro material, importância superior à devida.

Outro meio de defesa que o contribuinte possui designa-se por recurso hierárquico e aplica-se de acordo com as disposições constantes no artigo 112.º do CIRC.

4.3.4 – O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC)²⁹

4.3.4.1 – INTRODUÇÃO

O IRC é um imposto que incide sobre a totalidade dos rendimentos das pessoas colectivas, nos termos do CIRC e que se caracteriza por:

- Onerar o rendimento de uma empresa.
- Ser um imposto directo na medida em que incide sobre a capacidade contributiva directa.
- Ser um imposto real uma vez que visa o rendimento das pessoas colectivas sem atender à situação pessoal.
- Ser periódico, porque se renova por sucessivos períodos, anuais independentes uns dos outros.
- Ser estadual, porque é o Estado o sujeito activo da relação de tributação.
- Ser proporcional, uma vez que a taxa se mantém constante, independentemente da matéria colectável.
- Ser global, porque incide sobre a globalidade dos rendimentos auferidos.
- Ser principal, porque é autónomo ao nível normativo e ao nível das relações tributárias concretas.

A base do imposto em IRC é o lucro. De acordo com o CIRC, o lucro tributável não é mais do que a soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e que não foram reflectidas naquele resultado.

No caso das entidades residentes, o IRC recairá sobre todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português. No caso das entidades não residentes, o IRC incidirá apenas sobre os rendimentos obtidos em território português.

²⁹ Tal como fizemos na caracterização do IRS também aqui iremos utilizar o tempo presente do verbo.

A matéria colectável é determinada com base no lucro tributável, corrigido de eventuais acréscimos e deduções fiscais.

As isenções no âmbito do IRC dizem respeito apenas às entidades que pratiquem actividades de reconhecido interesse público e que cumpram os requisitos estipulados no Código, acentuando-se desta forma o carácter excepcional das isenções. O Estado, as autarquias locais e as regiões autónomas estão isentos de IRC.

A taxa de IRC foi fixada, basicamente, atendendo às taxas praticadas noutros países com um grau de desenvolvimento semelhante ao nosso.

A liquidação do IRC é feita, em princípio, pelo próprio contribuinte, em sintonia com a importância que é conferida à sua declaração no processo de determinação da matéria colectável.

Salvo as excepções previstas no CIRC, o IRC é devido por cada exercício económico, que coincide com o ano civil.

4.3.4.2 – O CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (CIRC)

O CIRC foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de Novembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989.

Com a entrada em vigor do IRC, foram abolidos a contribuição industrial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto de mais-valias, a contribuição predial, o imposto de capitais, o imposto complementar e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

O CIRC compreende um capítulo inicial onde são abordadas matérias relativas à incidência sete capítulos que tratam respectivamente das isenções, da determinação da matéria colectável, das taxas, da liquidação, do pagamento, das obrigações acessórias e fiscalização, das garantias dos contribuintes e um último que contém as disposições finais.

Seguidamente, analisaremos as matérias mais relevantes consagradas no CIRC, em vigor no final dos anos oitenta.

4.3.4.2.1 – INCIDÊNCIA

De acordo com o artigo 2.º estão sujeitas ao IRC:

- a) As pessoas colectivas³⁰ com sede ou direcção efectiva em território português³¹, que são consideradas “residentes”.
- b) As entidades sem personalidade jurídica com sede ou direcção efectiva em território português, igualmente consideradas “residentes”, cujos rendimentos não sejam tributáveis directamente em IRS ou em IRC na titularidade das pessoas singulares ou colectivas que as integram³².
- c) As entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham a sede nem a direcção efectiva em território português e por isso consideradas “não residentes” e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

O artigo 3.º define a base do imposto. A distinção entre entidades residentes e não residentes é fundamental para a determinação da base tributável.

Assim, na presença de entidades residentes temos que:

- Se exercerem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a base do imposto é o lucro. Este corresponde à diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas na lei.

³⁰ Sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado.

³¹ Para efeitos do disposto no CIRC, o território português compreende também as zonas adjacentes às águas territoriais sobre as quais Portugal possa exercer os direitos que lhe correspondam relativamente ao solo e subsolo do mar e aos seus recursos naturais, de acordo com a legislação portuguesa e o direito internacional.

³² Estão neste caso, as heranças jacentes, as sociedades e associações sem personalidade jurídica, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial anteriormente ao registo definitivo.

- Se não exercerem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola a base do imposto é o rendimento global. Este corresponde à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeitos de IRS.

Se, pelo contrário, estivermos na presença de entidades não residentes temos que:

- Se dispuserem em território português de estabelecimento estável, a base do imposto é o lucro imputável³³ a esse estabelecimento estável.
- Se não tiverem estabelecimento estável em território português, ou tendo-o, esses rendimentos não sejam imputáveis ao mesmo, a base do imposto é constituída pelos rendimentos das diferentes categorias consideradas para efeitos de IRS, tomadas separadamente.

Podemos dizer de acordo com os artigos 3.º e 4.º que as entidades residentes estão sujeitas a IRC por uma obrigação pessoal. Neste caso, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, quer sejam obtidos no território português quer no estrangeiro. Por outro lado, as entidades não residentes estão sujeitas a IRC por uma obrigação real. O IRC incide apenas sobre os rendimentos obtidos em território português. O n.º 3 do artigo 4.º identifica os vários tipos de rendimentos obtidos pelas entidades não residentes, que estão sujeitos a IRC.

De acordo com o artigo 5.º é aplicado a determinado tipo de sociedades³⁴ um regime de transparência fiscal.

O regime de transparência fiscal caracteriza-se essencialmente pela imputação aos sócios ou aos membros da entidade considerada transparente da respectiva matéria colectável ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

A entidade considerada transparente não é, portanto, tributada em IRC, uma vez que os valores imputados são integrados no rendimento tributável dos sócios ou membros para efeitos de IRC ou IRS, consoante os casos³⁵.

³³ Consideram-se imputáveis ao estabelecimento estável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio assim como os demais rendimentos obtidos em território português provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através do estabelecimento estável.

³⁴ Sociedades civis não constituídas sob forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de administração de bens, cujo capital social pertença maioritariamente a um grupo familiar ou a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público bem como agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

Não estão sujeitos a IRC os rendimentos que resultam directamente do exercício da actividade sujeita a imposto do jogo (artigo 6.º).

O IRC, como já referimos, é devido por cada exercício económico, que em princípio coincidirá com o ano civil.

As entidades não residentes que disponham em Portugal de estabelecimento estável poderão adoptar um período anual de tributação diferente do ano civil.

O n.º 4 do artigo 7.º consagra ainda a possibilidade do período de tributação ser inferior a um ano, de acordo com as situações nele descritas.

As sociedades e outras entidades que se encontrem em liquidação podem optar por um período de tributação superior a um ano. Nestes casos, esse período corresponde ao período que durar a liquidação (n.º 6 do artigo 7.º).

4.3.4.2.2 – ISENÇÕES

Estão isentos (as) de IRC:

- As instituições de segurança social e as instituições de previdência (artigo 8.º).
- As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, bem como as de mera utilidade pública que prossigam exclusivamente fins científicos ou culturais, de caridade, assistência ou beneficência³⁶, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas a elas legalmente equiparadas³⁷ (artigo 9.º).
- Os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas (artigo 10.º).
- As cooperativas de ensino que se enquadrem nos objectivos do sistema educativo (artigo 11.º).

³⁵ Para este efeito, considera-se que os sócios ou membros de sociedade transparente ou dos agrupamentos referidos que não tenham sede nem direcção efectiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável em território português.

³⁶ Terão que ser reconhecidas pelo Ministro das Finanças após análise do requerimento apresentado pelos interessados e cumprimento das disposições legais.

³⁷ Também terão que ser reconhecidas pelo Ministro das Finanças após análise do requerimento apresentado pelos interessados e cumprimento das disposições legais.

- As sociedades e outras entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal (artigo 12.º).
- Os lucros realizados pelas pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima e aérea não residentes, provenientes da exploração de navios ou aeronaves, desde que as entidades residentes de natureza semelhante também beneficiem de isenção equivalente, e que essa equivalência seja reconhecida por despacho do Ministro das Finanças (artigo 13.º).

De acordo com o artigo 11.º não são abrangidos pelas isenções os rendimentos das cooperativas sujeitos a IRC por retenção na fonte.

4.3.4.2.3 – DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Regra geral, a matéria colectável é calculada através da dedução ao lucro tributável dos prejuízos e benefícios fiscais aplicáveis. Determina-se com base em declaração do contribuinte, sem prejuízo do seu controle pela AF. Na falta de declaração, a matéria colectável é determinada pela DGCI mediante a observância das disposições constantes nos artigos 51.º a 56.º tendo por base métodos indiciários.

No caso das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas, das empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português e das entidades desprovidas de personalidade jurídica, também com sede ou direcção efectiva em território português, que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais, nos termos do Código, nomeadamente do artigo 46.º e dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro.

No que diz respeito às sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, às cooperativas, às empresas públicas e demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português e às entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, que não

exercçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao rendimento global dos custos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos, nos termos do disposto no artigo 48.º e dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele rendimento.

Relativamente às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável imputável a esse estabelecimento dos prejuízos fiscais imputáveis a esse estabelecimento estável, incluindo os anteriores à cessação de actividade por virtude de deixarem de situar-se em território português a sede e a direcção efectiva, na medida em que lhe sejam imputáveis e dos benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro.

Em relação às entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das várias categorias determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS.

4.3.4.2.4 – TAXAS

O n.º 1 do artigo 69.º define como taxa geral de IRC 36,5% enquanto os n.º 2 e n.º 3 do mesmo artigo descrevem os casos excepcionais em que não é aplicada a taxa de 36,5% mas sim outras taxas específicas dos tipos de rendimentos aí mencionados.

4.3.4.2.5 – OBRIGAÇÕES DO CONTRIBUINTE

Liquidação e Pagamento

Nos termos do artigo 70.º a liquidação do IRC pode ser efectuada quer pelo próprio contribuinte quer pelos serviços centrais da DGCI.

Quando a liquidação é da responsabilidade do contribuinte ela tem por base a matéria colectável que consta da declaração periódica de rendimentos ou da declaração simplificada de rendimentos³⁸ entregue pelo mesmo.

No caso de se tratar de uma declaração periódica de rendimentos, o contribuinte pode ainda efectuar deduções ao valor da liquidação. Essas deduções são as que se referem a seguir, pela ordem indicada e relativas a:

- Dupla tributação económica de lucros distribuídos: a dedução consiste num crédito de imposto de 20% do IRC que tiver recaído sobre o lucro distribuído.
- Dupla tributação internacional: esta dedução corresponde, ou ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, ou à fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados³⁹. No entanto, para que a dedução tenha aplicabilidade é condição necessária a existência de convenções para eliminar a dupla tributação celebradas por Portugal.
- Colecta da contribuição autárquica: a dedução consiste num crédito de imposto proporcional ao valor dos rendimentos de prédios ou parte de prédios que concorreram para o valor total da liquidação.
- Benefícios fiscais.
- Retenções na fonte: as retenções na fonte de IRC têm, em geral, a natureza de imposto por conta, excepto quando se trate de rendimentos de entidades não residentes não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português em que, não se tratando de rendimento de imóveis, têm carácter definitivo.

³⁸ A declaração simplificada de rendimentos deverá ser entregue pelas entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo (artigo 97.º).

³⁹ Dos dois, considera-se como dedução o de menor valor.

No caso de se tratar de uma declaração simplificada de rendimentos, o contribuinte pode apenas efectuar as seguintes deduções ao valor da liquidação e relativas a:

- Colecta da contribuição autárquica calculada nos mesmos termos da dedução referida nas declarações periódicas de rendimentos.
- Retenções na fonte, quando estas tenham a natureza de imposto por conta de IRC.

O valor que resultar, depois de efectuadas as deduções relativas à dupla tributação económica de lucros distribuídos, à dupla tributação internacional, à colecta da contribuição autárquica e aos benefícios fiscais, não pode ser negativo.

Na falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos dentro do prazo legal, a liquidação é feita até ao dia 31 de Maio do ano seguinte àquele a que respeita, ou, nos casos em que o período de tributação é diferente do ano civil, a liquidação é feita até ao final do mês seguinte ao do termo do prazo para a apresentação da declaração, sendo a matéria colectável a do exercício mais próximo que se encontre calculada.

Na falta de liquidação, a mesma terá por base os elementos de que a AF disponha.

Nas entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, as deduções são imputadas aos respectivos sócios ou membros, nos termos do n.º 3 do artigo 5.º e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido.

Nas entidades sujeitas à tributação pelo lucro consolidado, as deduções relativas a cada uma das sociedades do grupo abrangidas pela consolidação são efectuadas no montante apurado com base no lucro consolidado.

A DGCI pode proceder a liquidações adicionais sempre que, depois de liquidado o imposto, se conclua que o imposto devido é superior ao imposto liquidado, em virtude de correcções efectuadas, da fixação do lucro por métodos indiciários, da revisão do lucro tributável, do exame à contabilidade, da improcedência, total ou parcial, do recurso hierárquico ou de erros de facto ou de direito ou de omissões verificadas em qualquer liquidação.

Pode ainda a DGCJ em resultado de correcções da liquidação, exame à contabilidade, determinação da matéria colectável por métodos indiciários ou por motivos imputáveis aos seus serviços, proceder à anulação total ou parcial do imposto que tenha sido liquidado, sempre que este se revele superior ao devido.

Só pode ser liquidado IRC até ao final do quinto ano seguinte ao da concorrência do facto gerador do imposto, devendo a correspondente liquidação ser notificada, dentro do mesmo prazo, ao contribuinte.

As matérias respeitantes à liquidação do IRC encontram-se reguladas nos artigos 70.º a 81.º do CIRCI.

Os pagamentos de IRC a efectuar pelas entidades residentes que exerçam a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as não residentes com estabelecimento estável em território português, processam-se de acordo com os artigos 82.º a 93.º e da seguinte forma:

- Em três pagamentos por conta, com vencimento nos meses de Junho, Setembro e Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável ou, nos casos em que o período de tributação não coincida com o ano civil, no sexto, nono e décimo segundo mês do respectivo período de tributação.

Cada pagamento por conta corresponde a 25% do imposto liquidado, líquido de retenções na fonte, respeitante ao exercício imediatamente anterior àquele em que se deve efectuar esses pagamentos.

- Até ao dia da apresentação da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta.

Pode haver lugar a reembolso ao contribuinte quando o valor apurado na declaração líquido das deduções for negativo ou, não sendo negativo, for inferior ao valor dos pagamentos por conta.

O reembolso é efectuado até ao fim do terceiro mês imediato ao da apresentação da declaração periódica de rendimentos, podendo o contribuinte optar pela compensação da importância a reembolsar em pagamentos futuros relativos ao mesmo imposto.

Obrigações acessórias

À semelhança do IRS, também em sede de IRC existe um conjunto de obrigações, designadas por acessórias, reguladas nos artigos 94.º a 106.º, que devem ser cumpridas pelos contribuintes.

Desse conjunto destacamos:

a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cancelamento no registo

A declaração de inscrição no registo deve ser apresentada pelos sujeitos passivos, em triplicado, na repartição de finanças da área onde tiverem a sua sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, no prazo de 30 dias a partir da data de inscrição no Registo Nacional de Pessoas Colectivas (RNPC), sempre que esta seja legalmente exigida.

A declaração de alterações no registo deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da data em que tenha ocorrido a alteração da firma ou denominação social do sujeito passivo, ou da mudança da localização da sede, da direcção efectiva ou do estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade.

A declaração de cancelamento no registo de sujeitos passivos deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver ocorrido a cessação da obtenção de rendimentos.

b) Declaração periódica de rendimentos ou declaração simplificada de rendimentos

A declaração periódica de rendimentos deve ser apresentada anualmente até ao dia 30 de Abril, em duplicado, na repartição de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade ou na direcção de finanças da mesma área, conjuntamente com a prova de pagamento.

Para os sujeitos passivos que adoptem um período de tributação diferente do ano civil, o prazo para entrega da declaração termina no final do quarto mês posterior à data do termo desse período.

No caso de cessação da actividade, a declaração de rendimentos relativa ao exercício em que a mesma se verificou deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data da cessação.

A entrega da declaração periódica de rendimentos é dispensada para as entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável.

A declaração simplificada de rendimentos deve ser apresentada em duplicado pelas entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo. No caso de se tratar de rendimentos de imóveis, excepto os respeitantes à transmissão onerosa, o prazo limite de entrega é o dia 31 de Janeiro do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam ou no prazo de 30 dias a contar da data em que tiver cessado a obtenção dos rendimentos. Tratando-se de rendimentos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, o prazo termina 30 dias após a data da transmissão.

c) Obrigações contabilísticas

As entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal. Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, podem, em alternativa à contabilidade, possuir um regime simplificado de escrituração composto por um registo de rendimentos, um de encargos e outro de inventário de fim de exercício. No entanto, estas mesmas entidades devem possuir contabilidade organizada se desenvolverem actividades comerciais, industriais ou agrícolas a título acessório. Quer a contabilidade quer a referida escrituração têm de estar centralizadas em estabelecimento ou instalação situada em território português.

4.3.4.2.6 – GARANTIAS DO CONTRIBUINTE

O artigo 111.º determina que os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e os responsáveis, solidária ou subsidiariamente, pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPCI.

Esta faculdade é igualmente conferida às entidades que, em consequência da obrigação de retenção na fonte de IRC, tenham entregue nos cofres do Estado uma importância superior à devida.

Para além das reclamações e impugnações, o contribuinte dispõe de outro meio de defesa, designado por recurso hierárquico. De acordo com o artigo 112.º o contribuinte pode, no prazo de 30 dias contados da notificação que lhe foi enviada, interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças e da decisão deste para os tribunais, sempre que, nos termos do CIRC, sejam efectuadas correcções de natureza quantitativa nos valores constantes das declarações de rendimento do contribuinte com reflexo na determinação do lucro tributável.

4.3.5 – PROBLEMAS DA REFORMA FISCAL

A reforma fiscal de 1988/89 constituiu um enorme passo no sentido da modernização do sistema fiscal português. Dela resultaram dois impostos que ainda hoje se assumem como fundamentais no nosso sistema fiscal. No entanto, e como em todas as reformas, há pontos menos conseguidos.

A tributação do rendimento pessoal através de um imposto único e progressivo foi um objectivo que a CRP de 1976 desde logo consagrou como forma quer de diminuir as desigualdades quer de atender às necessidades e aos rendimentos do agregado familiar. Na reforma fiscal de 1988/89 este objectivo assumiu-se como um dos principais a ser atingido. No entanto, o sistema que veio a ser instituído contemplou uma série de situações que contribuíram para o afastamento do grande objectivo da reforma que era o princípio da tributação global.

Em seguida, de uma forma bastante sucinta, tentaremos, no âmbito do IRS e IRC e com base nos estudos de Carreira (1989) e Martins (1999), evidenciar alguns dos problemas ou dos pontos menos conseguidos. Desta forma destacamos os seguintes:

1) Foram contempladas diferentes taxas, consoante as situações consideradas, o que naturalmente violou o princípio da igualdade horizontal e da equidade. A inexistência de uma tabela única de taxas derogou o conceito de imposto único, no caso do IRS, pondo em causa uma das permissas da reforma, ou seja, a equidade⁴⁰.

O sistema unitário pretendido acabou por se transformar num sistema disperso, com um número de taxas e tabelas pouco diferente daquele que vigorava até à reforma. Ao nível dos escalões do IRS foram definidos cinco, com taxas que iam dos 16% aos 40%, mas com patamares muito aproximados. O último escalão era para rendimentos superiores a apenas 3.000 contos, um limite considerado extremamente baixo, uma vez que eram numerosos os rendimentos superiores a esse montante. O último escalão devia ser reservado para rendimentos acima dos quais poucos rendimentos pudessem existir. O aumento do limite do último escalão permitiria uma aproximação à finalidade do imposto, ou seja, a diminuição das desigualdades.

2) Ocorreram distinções que determinaram que nuns casos fossem aplicadas taxas progressivas e em outros, taxas proporcionais. Aos salários, às rendas, aos lucros, aos dividendos de quotistas e aos rendimentos de aplicação de capitais eram aplicadas taxas progressivas. Aos juros de depósitos, aos rendimentos de quaisquer títulos, às mais-valias de partes sociais e outros valores, aos ganhos de jogo, às pensões e salários de não residentes e a certos rendimentos de capitais de não residentes eram aplicadas taxas proporcionais. Estando a progressividade consagrada na CRP como uma das características do imposto único, torna-se incompreensível esta opção pela proporcionalidade, uma vez que torna o sistema progressivo para uns e regressivo para outros.

As taxas liberatórias, independentemente da sua inconstitucionalidade, resultaram muitas vezes numa discriminação a favor dos rendimentos de capitais, em prejuízo, dos

⁴⁰ Existe equidade, num sistema fiscal, sempre que existir igualdade horizontal e igualdade vertical. A primeira visa que iguais rendimentos paguem o mesmo imposto e a segunda que diferentes rendimentos gerem diferentes impostos, sendo a igualdade de sacrifícios conseguida através da progressividade e não apenas através da simples proporcionalidade aritmética).

rendimentos do trabalho. A partir de certos montantes alguns rendimentos do capital eram menos tributados do que os rendimentos do trabalho.

3) Foram criadas condições para a coexistência de impostos pessoais com impostos reais, quando o objectivo era uma tributação que atendesse às particularidades pessoais ou do agregado familiar e não a uma tributação que, abstraindo-se das particularidades pessoais, valorizasse a matéria colectável. Foram ainda, sem razão aparente, dispensadas da tributação as mais-valias respeitantes a obrigações e outros títulos de dívida, a unidades de participação em fundos de investimento, a acções e outras partes sociais adquiridas até 31/12/1988, a acções detidas pelo titular durante mais de 24 meses e a imóveis destinados à habitação do próprio reinvestidos com o mesmo fim no prazo de 24 meses.

4) Não foram tidas em conta as alterações ao nível dos benefícios fiscais pelo que, a definição da taxa de IRC assentou, de forma quase exclusiva, na fixação de um valor que não originasse perda de receita comparativamente ao sistema anterior de tributação dos lucros em sede societária. Não se tendo levado em conta o efeito das alterações ao nível dos benefícios fiscais poder-se-á ter impedido que a taxa de IRC se tenha fixado num valor mais reduzido, o que teria vantagens significativas no plano da atractividade do país ao investimento estrangeiro e na atenuação da evasão fiscal.

5) Houve uma diversidade de tratamentos fiscais dos lucros/dividendos, isto é, houve discriminação no tratamento de ganhos da mesma natureza.

Podem-se distinguir as seguintes situações, a que correspondiam encargos fiscais completamente diversos:

- Lucros de empresário em nome individual (IRS).
- Lucros/dividendos de quotistas (IRC + IRS, com englobamento obrigatório).
- Lucros/dividendos de accionistas (IRC + IRS, com opção de englobamento).
- Lucros/dividendos de accionistas (IRC + IRS, com opção pela taxa liberatória).

Nas três primeiras situações, os contribuintes suportavam um sistema progressivo, como consequência da aplicação aos dividendos das taxas constantes no artigo 71.º do CIRS, mas

só nas duas primeiras a progressividade era obrigatória. Na última situação o contribuinte ficava, de facto, sujeito a um regime de taxas proporcionais.

Os lucros distribuídos sofriam duas tributações. Uma, via sociedade que obtinha os lucros, e outra, via sócios, a quem eram distribuídos. Legalmente, não estávamos perante uma dupla tributação uma vez que os sujeitos passivos eram diferentes, pois tratavam-se de sociedade e sócios. No entanto, economicamente, estávamos perante uma dupla tributação uma vez que a matéria colectável era a mesma, havendo um agravamento da tributação sobre os lucros distribuídos. Este agravamento foi bastante criticado, não só pela sua injustiça, geradora de desigualdades, como também pela sua inconveniência, porque as sociedades, para fugirem a este agravamento, começaram a financiar-se através da emissão de obrigações, cujos juros não eram tributados, sendo mesmo aceites como custo, em detrimento da emissão de acções, cujos dividendos eram duplamente tributados.

Alguns dos inconvenientes, que acabamos de referir, perduraram no tempo e continuam presentes no actual sistema fiscal português. Apesar de não ser este o nosso objecto de estudo, mas por entendermos que o mesmo não corrigiu alguns destes inconvenientes, iremos seguidamente evidenciar, ao nível do IRS e do IRC, os que persistem hoje em dia.

No âmbito do CIRS, existem algumas categorias de rendimentos que estão sujeitas a retenções na fonte ou a pagamentos por conta, enquanto outras não, existindo mesmo diferenciações dentro de cada categoria tal como previsto nos artigos 98.º a 102.º do CIRS. No cálculo do imposto, certos rendimentos não são englobados tais como, prémios de lotaria, sorteios, concursos e similares e outros apenas o são se o contribuinte não optar por uma tributação a uma taxa liberatória (n.º 6 do artigo 71.º do CIRS). Assim, a tabela geral de taxas só é aplicada a uma parte do rendimento. O sistema progressivo de tributação é afastado nas situações de aplicabilidade de taxas liberatórias ou taxas especiais. Igualmente, a diversidade de taxas, normais liberatórias e especiais e regimes aplicáveis aos diferentes rendimentos dos contribuintes, subverte a característica de tributação unitária do rendimento, gera injustiças e torna o sistema mais complexo e dispendioso de administrar podendo levar a um aumento da fraude ou evasão fiscal.

Ao nível do IRC pensamos que a sua elevada taxa continua a ser um inconveniente presente no nosso sistema fiscal. A diminuição da respectiva taxa poderia ser facilmente

compensada com o alargamento da base tributável, através da eliminação de alguns benefícios fiscais.

5 – CONCLUSÃO

Actualmente qualquer sistema fiscal exige o maior rigor na aplicabilidade dos princípios da equidade, eficiência, transparência e simplicidade.

Um sistema fiscal simples e eficiente constitui, na nossa opinião, um dos principais instrumentos de credibilização da sociedade na promoção do desenvolvimento e da coesão, na redução das desigualdades e na luta contra a exclusão, contribuindo para a criação de uma cidadania activa assente na equidade e na justiça.

A eficiência do sistema fiscal é fundamental para a confiança económica e para a criação de condições com vista a uma repartição mais justa da carga tributária, com progressivo desagravamento dos rendimentos do trabalho por conta de outrem e, de um modo geral, dos contribuintes cumpridores. Pode, assim funcionar como um impulso para o desenvolvimento socio-económico equilibrado e sustentável de um país, nomeadamente, através do estímulo à competitividade, à produtividade e ao emprego, e ainda, ao reforço da confiança na relação entre os cidadãos e o Estado.

Foi com estes objectivos que o sistema fiscal português foi sofrendo, ao longo das últimas décadas, as mais variadas transformações, introduzidas por reformas fiscais que, com maior ou menor sucesso foram contribuindo para o que é o actual.

A reforma de 1922, numa tentativa de modernizar a fiscalidade portuguesa, propôs-se a criar um imposto global e pessoal que tributasse a totalidade dos rendimentos dos contribuintes. No entanto, esta reforma fracassou, uma vez que quer a AF quer os contribuintes não tinham as suas estruturas preparadas para a receber.

Como as finanças públicas se mostravam extremamente frágeis e era necessário estabilizar as receitas fiscais, surge, em 1929, uma nova reforma que instituiu a regra da tributação pelo rendimento normal em prejuízo da tributação pelo rendimento real.

Até aos anos sessenta do século XX, o sistema de tributação directa do rendimento era constituído por vários impostos reais parcelares, que tributavam separadamente cada fonte do rendimento do contribuinte, e por um imposto de sobreposição, o imposto

complementar, que incidia sobre a totalidade do rendimento do contribuinte, qualquer que fosse a sua origem.

Por outro lado, os impostos parcelares incidiam, geralmente, não sobre o rendimento que os contribuintes tinham obtido, mas sobre o rendimento que presumivelmente iriam obter, ou seja, sobre o seu rendimento normal.

Portanto, o sistema de tributação directa em vigor até aos anos sessenta assentou, fundamentalmente, tanto na existência de um sistema misto em que a par de vários impostos reais parcelares existia um imposto complementar de carácter pessoal como no facto do rendimento normal ser a base tributável privilegiada no apuramento do imposto.

Nos anos sessenta o sistema fiscal foi novamente alvo de reforma, que afectou, essencialmente, a tributação do rendimento. Manteve-se o sistema misto de impostos cedulares e imposto complementar. No entanto, optou-se pelo rendimento real como base de tributação e pela discriminação de rendimentos em favor dos rendimentos do trabalho.

Porém, cedo se percebeu que esta era uma reforma que dificilmente conseguiria atingir, na sua plenitude, os objectivos a que se tinha proposto. Assim, ao verificar-se uma inversão da hierarquia das taxas em desfavor dos rendimentos do trabalho e dos lucros do comércio e indústria, ao ver-se alargada a zona de tributação do rendimento presumido, ganhando uma importância superior à desejada e ao conceder-se privilégios a determinadas categorias o sistema fiscal, afastou-se dos propósitos iniciais desta reforma.

A década de setenta ficou marcada pela entrada em vigor da CRP, em 1976. Esta ao consagrar, como princípio, a existência de um imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo como forma de diminuir as desigualdades acaba por entrar em conflito com o sistema de impostos existente. Por outro lado, as exigências decorrentes da adesão de Portugal à CEE deram início à reforma da tributação da despesa, com a substituição do IT pelo IVA. Daí que, as grandes reformas, quer ao nível da tributação da despesa quer ao nível da tributação do rendimento, viriam a acontecer durante os anos oitenta.

A substituição do IT pelo IVA significou passar de um imposto monofásico, incapaz de gerar grandes receitas e demasiadamente concentrado no estágio do grossista e com pouca

apetência para tributar os serviços, para um imposto plurifásico, gerador de um excelente nível de receitas e com um campo de incidência bastante mais alargado.

Depois de concretizada a reforma da tributação da despesa, procedeu-se nos finais dos anos oitenta (1988/89) à reforma da tributação do rendimento. Verificava-se, por um lado, que o sistema fiscal português tinha atingido, ao nível da tributação do rendimento, um nível de degradação elevado e por outro, que havia a necessidade de o adaptar a modelos mais condicentes com o desenvolvimento económico-social do país e às imposições da Constituição.

Com esta reforma substituiu-se o sistema cedular misto, que vinha sendo praticado, pela tributação tendencialmente unitária do rendimento tendo resultado, essencialmente, dois impostos sobre o rendimento, o IRS e o IRC. O primeiro destinava-se a tributar os rendimentos das pessoas singulares e o segundo os lucros das empresas.

A reforma da tributação da despesa, conjuntamente com a da tributação do rendimento, representou uma viragem histórica na fiscalidade portuguesa.

Das reformas da década oitenta surgiram os impostos que ainda hoje se assumem como dos principais do sistema fiscal português e dos que mais contribuem para as receitas do Estado Português.

No entanto, continuam a persistir, no nosso sistema fiscal, alguns problemas, que são agora decorrentes das reformas ocorridas na década de oitenta. No âmbito do IRS, destacamos o afastamento do sistema progressivo de tributação nas situações de aplicabilidade de taxas liberatórias, subvertendo a característica de tributação unitária do rendimento preconizada na CRP. No campo do IRC, salientamos o excesso de benefícios fiscais criados. Já no âmbito da tributação da despesa destacamos a vulnerabilidade do IVA a esquemas sofisticados de fraude. A emissão de facturas falsas, a viciação de programas informáticos e o incremento da economia paralela reflectem a necessidade de um maior controlo e uma fiscalização mais eficaz por parte da AF.

A resolução destes problemas é, na nossa opinião, fundamental para termos um sistema fiscal mais justo e menos vulnerável à fraude e evasão fiscal.

BIBLIOGRAFIA

BARROS, Carlos, “Aula 17. V – Tributação. 1 – Conceitos Fundamentais”, ISEG, s.d, [Consult. 2009-11-16]. Disponível em: <http://pascal.iseg.utl.pt/~cbarros/files/Aula%2017.pdf>

CARREIRA, Henrique Medina – **Uma Reforma Fiscal Falhada?**, Lisboa, Editorial Inquérito, 1989.

Decreto de 10 de Abril de 1976, “Aprova a Constituição da República Portuguesa”, Diário da República, 1.^a Série A, n.º 86.

Decreto-Lei n.º 232/84, de 12 de Julho, “Institui a Comissão de Reforma Fiscal”, Diário da República, 1.^a Série, n.º 160.

Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, “Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado”, Diário da República, 1.^a Série, n.º 297.

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, “Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares”, Diário da República, 1.^a Série, n.º 277.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, “Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas”, Diário da República, 1.^a Série, n.º 277.

Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, “Aprova a Lei Geral Tributária”, Diário da República, 1.^a Série A, n.º 290/98.

FAVEIRO, Vitor António Duarte – **Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – II Volume – Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português**, Coimbra, Coimbra Editora, 1986.

JORNADAS DE HOMENAGEM AO PROFESSOR DOUTOR PITTA E CUNHA, Lisboa, 2004 – **15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89**. Associação Fiscal Portuguesa; Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, Coimbra, Almedina, [2005].

JORNADAS FISCAIS EM HOMENAGEM AO PROFESSOR JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, 2006 – **Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado Em Portugal**. Associação Fiscal Portuguesa; Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa, Coimbra, Almedina, [2008].

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto, “Aprova a Sétima Revisão Constitucional”, Diário da República, 1.^a Série A, n.º 155.

MARTINS, António – **A Fiscalidade e o Financiamento das Empresas**, Porto, Vida Económica, 1999.

PALMA, Clotilde Celorico – **Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado**, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2008.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2007.

Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, “Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios”, Jornal Oficial nº L 71 de 14/04/1967, p. 1301 - 1303.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – **A Reforma Fiscal**, Coimbra, Coimbra Editora, 1989.

Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, “Relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme”, Jornal Oficial nº L 145 de 13/06/1977, p. 0001 - 0040.

TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**, Coimbra, Almedina, 2008